

Les grandes lignes du projet fiscal 17 au niveau fédéral

Travail de Bachelor réalisé en vue de l'obtention du Bachelor HES

par :

Valentin SIERRO

Conseiller au travail de Bachelor :

Philippe BUTTY, Chargé de cours HES

Campus de Batelle, Carouge le 31 mai 2018

Haute École de Gestion de Genève (HEG-GE)

Filière économie d'entreprise

Déclaration

Ce travail de Bachelor est réalisé dans le cadre de l'examen final de la Haute école de gestion de Genève, en vue de l'obtention du titre de Bachelor of Science en économie d'entreprise en juin 2018.

L'étudiant a envoyé ce document par email à l'adresse d'analyse remise par son conseiller au travail de Bachelor pour analyse par le logiciel de détection de plagiat URKUND. <http://www.orkund.com/fr/student/392-orkund-faq>

L'étudiant accepte, le cas échéant, la clause de confidentialité. L'utilisation des conclusions et recommandations formulées dans le travail de Bachelor, sans préjuger de leur valeur, n'engage ni la responsabilité de l'auteur, ni celle du conseiller au travail de Bachelor, du juré et de la HEG.

« J'atteste avoir réalisé seul le présent travail, sans avoir utilisé des sources autres que celles citées dans la bibliographie. »

Fait à Bernex, le 31 mai 2018

Valentin Sierro

Remerciements

Je remercie Monsieur Philippe Butty pour sa disponibilité ainsi que ses conseils de qualité qui m'ont aidé à réaliser ce travail. Je le remercie aussi pour les connaissances qu'il m'a transmises et qui m'ont grandement aidé dans la réalisation de mon travail de Bachelor.

Résumé

Le présent travail a été réalisé dans le cadre de ma dernière année de Bachelor à la Haute Ecole de Gestion de Genève. Ce dernier a été effectué individuellement. En effet, ce sujet est basé sur un projet de loi qui n'est pas encore en vigueur, c'est pourquoi, il aurait été difficile de collaborer avec une entreprise sachant qu'elle ne pratique pas encore ces modifications de loi.

Plusieurs étapes ont été nécessaires à la réalisation de ce travail, ces dernières sont les suivantes :

Tout d'abord, il a fallu créer un plan et un échéancier, puis récolter les données nécessaires à l'écriture de mon travail, notamment des renseignements sur le droit fiscal suisse au niveau fédéral. Puis, j'ai dû vérifier les informations et les analyser afin de les synthétiser.

Le but de ce travail a été de déterminer les différentes pratiques qui amènent la Suisse à modifier sa loi et d'analyser les différentes mesures proposées par le Conseil Fédéral, dans le but d'être en adéquation avec le droit international. Enfin, j'ai étudié les modifications prévues dans la loi, de manière à déterminer si celles-ci répondent à l'objectif que le Conseil Fédéral s'est fixé. Ce dernier désire que la Suisse reste attractive pour les entreprises étrangères et compétitives au niveau international.

En raison des différentes pratiques de la loi selon les Cantons et leurs Communes, je me suis concentré sur la loi au niveau fédéral, car le droit cantonal et communal découle du fédéral.

Au terme de ce travail, la conclusion me permettra d'émettre un avis sur les nouvelles mesures choisies par le Conseil fédéral et leurs impacts sur la Suisse.

Table des matières

Déclaration	i
Remerciements	ii
Résumé.....	iii
Liste des tableaux	vii
1. Introduction.....	1
2. Contexte entre la Suisse et le droit international.....	3
2.1 L'Union Européenne (UE)	3
2.2 L'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE).....	4
2.3 La Réforme d'impositions des entreprises III (RIE III)	5
3. Loi fédérale projet fiscal 17.....	7
3.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD).....	7
3.1.1 Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale (Article 18b, alinéa 1, LIFD)	7
3.1.2 Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune privée mobilière (Article 20, alinéa 1 ^{bis} , LIFD)	8
3.1.3 Cas particuliers (Article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD)	9
3.1.4 Détermination du bénéfice net (Article 58, alinéa 1, lettre c)	10
3.1.5 Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement (Article 61a, LIFD).....	10
3.1.6 Imposition des réserves latentes à la fin de l'assujettissement (Article 61b, LIFD).....	12
3.1.7 Répartition de l'impôt entre la confédération et les cantons (Article 196, alinéa 1 et 1 ^{bis} , LIFD).....	13
3.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)	14
3.2.1 L'impôt sur le revenu - les principes (Article 7, alinéa 1, 3 ^{ème} et 4 ^{ème} phrases, LHID)	14
3.2.2 L'impôt sur le revenu – cas particuliers (Article 7a, alinéa 1, lettre b, LHID)	14
3.2.3 Activité lucrative indépendante (Article 8, alinéa 2 ^{quinqies} , LHID).....	14
3.2.4 Impôt sur la fortune – règles d'évaluation (article 14, alinéa 3, deuxième phrase, LHID)	15
3.2.5 Impôt sur le bénéfice – en général (article 24, alinéa 3 ^{bis} , première phrase et alinéa 3 ^{quater} , lettre b, LHID)	15
3.2.6 Brevets et droits comparables – définition (article 24a, LHID)	15
3.2.7 Brevets et droits comparables – impositions (article 24b, LHID).....	16
3.2.8 Déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement (article 24c, LHID).....	18
3.2.9 Déclaration des réserves latentes à la fin de l'assujettissement (article 24d, LHID)	18

3.2.10	Déduction des dépenses de recherche et de développement (R&D) - (article 25a, LHID)	18
3.2.11	Limitation de la réduction fiscale (article 25b, LHID)	20
3.2.12	Impôt sur le capital – Objet de l'impôt (article 29, alinéa 2, lettre b et alinéa 3, LHID)	21
3.2.13	Adaptation des législations cantonales à la modification du... (article 72y, LHID)	21
3.2.14	Dispositions transitoires concernant la modification du... (article 78g, LHID)	22
3.2.15	Cas particuliers (article 28, alinéa 2 à 5, LHID)	23
3.2.15.1	Le statut « Holding »	23
3.2.15.2	Le statut « domicile » et « mixte »	26
3.2.15.3	La Swiss Finance Branch	27
3.3	Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la péréquation financière et la compensation des charges (PFCC)	28
3.3.1	Potentiel de ressources (Article 3, alinéa 3, deuxième et troisième phrase, PFCC)	31
3.3.2	Dispositions transitoires concernant la modification du... (Article 23a, PFCC)	31
3.4	Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges	33
3.4.1	L'assiette fiscale agrégée (Article 1 OPFCC)	33
3.4.2	Base de calcul applicable aux personnes morales (Article 20a OPFCC)	33
3.4.3	Calcul des facteurs zêta-1 et zêta-2 (Article 20b OPFCC)	36
3.4.4	Base de calcul applicable aux cantons (Article 20c, OPFCC)	37
3.4.5	Calcul du potentiel de ressources (Article 57a OPFCC)	37
3.4.6	Maintien des facteurs bêta (Articles 57b, OPFCC)	37
3.4.7	Collecte des données nécessaires au maintien des facteurs bêta (Article 57c, OPFCC)	38
3.4.8	Détermination des facteur zêta-1 et zêta-2 (Article 57d, OPFCC)	39
3.4.9	Contributions complémentaires, Base de calcul (Article 57e, OPFCC)	39
3.4.10	Prise en compte des contributions complémentaires (Article 57f, OPFCC)	39
3.5	Loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions	40
3.5.1	Article 2, alinéa 1, lettre g) de cette loi fédérale	41
3.6	Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables	41
3.6.1	Le début et la fin de l'imposition réduite (Article 1 de cette ordonnance)	42
3.6.2	Principe de calcul (Article 2 de cette ordonnance)	42
3.6.3	Calcul applicable lorsque des brevets et droits comparables sont inclus dans des produits (Article 3 de cette ordonnance)	43
3.6.4	Quotient Nexus (Article 4 de cette ordonnance)	45

3.6.5	Pertes (Articles 5 de cette ordonnance)	46
3.6.6	Adjonction, lors de la première imposition réduite, des dépenses de R&D déjà engagées (Article 6 de cette ordonnance)	48
3.6.7	Obligations en matière de documentation (Article 7 de cette ordonnance)	48
3.6.8	Obligation en matière de documentation en cas d'absence d'attribution (Article 8 de cette ordonnance)	48
3.6.9	Calcul fondé sur les familles de produits (Article 9 de cette ordonnance)	50
4.	Conclusion	51
	Bibliographie	54
	Annexe 1 : Loi fédérale relative au Projet fiscal 17	56
	Annexe 2 : Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFCC).....	66
	Annexe 3 : Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables	73

Liste des tableaux

Tableau 1 – Taux d'imposition des entreprises dans une sélection de régions, en % ...	6
Tableau 2 – Liste de brevets et droits comparables	16
Tableau 3 – Rendement net des participations	24
Tableau 4 – Centimes additionnels cantonaux et communaux dans le cadre d'un holding.....	26
Tableau 5 – Progression des facteurs zêta.....	32
Tableau 6 – Rendement net des participations	34
Tableau 7 – Calcul du facteur zêta-1	36
Tableau 8 – Modèle de l'OCDE sur la double imposition	40
Tableau 9 – Répartition du bénéfice lorsque le brevet ou droit comparable est inclus dans un produit	43
Tableau 10 – Multiplication entre les bénéfices par produit et leur coefficient Nexus correspondant	44
Tableau 11 – Méthode de calcul du bénéfice net à distribuer au produit.....	45
Tableau 12 - Signification des différentes lettres :	45
Tableau 13 – Calcul du bénéfice net imposable par produit dans le cas d'une perte...	47
Tableau 14 – Multiplication entre les bénéfices par produit et leur coefficient Nexus correspondant dans le cas d'une perte	47
Tableau 15 – Calcul du quotient Nexus dans le cas d'une absence d'attribution	49

1. Introduction

La réforme d'imposition des entreprises n'est pas un terme inconnu en Suisse, après celles de 1997 et 2008, une troisième réforme a été rejetée par le peuple en 2017. Ces différentes réformes traitent de la fiscalité et ont eu différents impacts sur les entreprises en Suisse.

La réforme de la fiscalité de l'entreprise I¹ a été votée en 1997 et est entrée en vigueur le 1er janvier 1998. Elle a tout d'abord abrogé l'impôt fédéral sur le capital, qui existe aujourd'hui seulement au niveau cantonal. Puis, elle a aussi étendu le statut de sociétés de domicile aux sociétés qui exercent en plus de leur principale activité à l'étranger, une activité accessoire en Suisse. Avant, ce statut était seulement accordé aux sociétés qui n'exerçaient aucune activité en Suisse.

La réforme de la fiscalité de l'entreprise II² a été votée en 2008 et mise en place le 1^{er} janvier 2009. Celle-ci a notamment apporté une imposition partielle sur le revenu provenant des rendements de la fortune commerciale de 50% et de 60% dans le cas de la fortune privée, mais seulement si la personne détenait au moins 10% du capital-actions ou social d'une société de capitaux ou coopérative.

La Suisse est considérée comme un pays avantageux fiscalement en raison de ses méthodes d'impositions réduites, notamment sur le bénéfice. La troisième réforme, tout comme les précédentes, doit permettre à la Suisse de s'adapter aux nouvelles normes internationales. Plusieurs accords bilatéraux avec l'Union Européenne (UE) et projets de l'OCDE³ ont amené la Suisse à réviser ses lois. Par ailleurs, ces derniers mois, l'UE a placé la Suisse sur liste grise⁴, car celle-ci a pris des engagements quant à sa fiscalité.

La Suisse a donc rédigé un nouveau texte de loi, nommé la réforme d'imposition des entreprises III. Celui-ci a été soumis au vote du peuple et a été refusé le 12 février 2017⁵. C'est pourquoi, aujourd'hui, elle soumet à nouveau une réforme d'imposition des entreprises appelée, le projet fiscal 17. Cependant, quelles pratiques actuelles obligent

¹ https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Aktuell/2_Direkte_Bundessteuer/2_8.%20Reform%20der%20Unternehmensbesteuerung%201997.pdf.download.pdf/vorstoesse_f_2-8.pdf.

² https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/b/Unternehmenssteuerreform%20II.pdf.download.pdf/b_unternehmenssteuerreform_f.pdf.

³ Organisation de coopération et de développement économique

⁴ <https://www.letemps.ch/economie/2017/12/05/lue-designe-paradis-fiscaux-suisse-liste-grise>

⁵ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/51756.pdf>

la Suisse à modifier ses lois et comment compte-elle changer ces dernières, tout en restant compétitive et attractive ? Ces modifications auront plusieurs impacts sur la Suisse, auxquels je vais m'intéresser lors de l'analyse du nouveau projet de loi.

2. Contexte entre la Suisse et le droit international

Au-delà du droit interne qui est propre à chaque pays, il y a un droit international qui est considéré comme supérieur dans la hiérarchie des normes et la constitution⁶ suisse le reconnaît. Celui-ci provient de plusieurs sources et notamment des accords bilatéraux qui ont été conclus avec l'UE et de différents projets que l'OCDE a mis/met en place.

2.1 L'Union Européenne (UE)

Une Europe unifiée et pacifiée, tel était le souhait des pays de ce continent après la seconde guerre mondiale. C'est ainsi qu'a vu le jour en 1957, la Communauté économique européenne, lorsque le traité de Rome fut signé par les six états membres de la CECA⁷. Par la suite, il y eut bien d'autres traités, notamment l'Acte unique européen signé en 1986, afin de créer dans les six années suivantes un « marché unique ». Cependant, c'est le traité de Maastricht⁸ signé en 1992 qui entra en vigueur en 1993 et créa l'UE. Cette même année, la Suisse vota contre l'adhésion à cette Union. Mais elle a négocié cependant, de nombreux accords bilatéraux avec elle.

Ces accords permettent à la Suisse d'échanger et de collaborer avec l'UE sans y adhérer. Ils confèrent aussi à la Suisse la possibilité de garder sa souveraineté, ce qui n'est pas le cas des Etats-membres de l'UE, qui perdent une partie de leur souveraineté en adhérant à l'Union.

Cependant, en 2007, la Commission européenne⁹ a communiqué à la Suisse sa décision en ce qui concerne certains régimes d'imposition cantonaux, car selon elle ces derniers violaient l'accord de libre-échange (ALE)¹⁰ que la Suisse avait signé en 1972. Ces régimes fausseraient la concurrence, car les bénéfices des entreprises suisses et étrangères ne seraient pas traités de la même manière fiscalement. C'est pourquoi, le Conseil fédéral a demandé au Département fédéral des finances (DFF) d'entamer des discussions avec la Commission européenne.

⁶ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, p. 70 et Article 5, alinéa 4 de la Constitution Suisse

⁷ La Communauté européenne du charbon et de l'acier constitué de l'Allemagne de l'Ouest, la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas.

⁸ https://www.cvce.eu/content/publication/2002/4/9/2c2f2b85-14bb-4488-9ded-13f3cd04de05/publishable_fr.pdf

⁹ https://ec.europa.eu/commission/index_fr

¹⁰ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19720195/200503300000/0.632.401.pdf>

En 2014¹¹, la Suisse et l'UE ont signé une déclaration commune¹² sur la fiscalité des entreprises. En signant celle-ci, la Suisse s'est notamment engagée à supprimer les régimes fiscaux spéciaux cantonaux à travers la réforme d'imposition des entreprises III. Quant à l'UE, cette dernière s'est engagée à supprimer ses éventuelles mesures de rétorsions lorsque le PF 17 serait mis en place.

2.2 L'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE)

L'OCDE¹³ a été instituée après la seconde guerre mondiale dans l'intention de mettre en place le plan Marshall¹⁴ et favoriser la coordination des économies européennes. Cependant, elle a été officiellement créée en 1961, lors de l'entrée en vigueur de sa convention. L'OCDE est une plateforme permettant à ses états-membres, au travers de forums, d'échanger leurs compétences et leurs pratiques et trouver un meilleur équilibre, un bien-être économique et social. L'organisation compte 35 membres, dont la Suisse depuis 1961.

Plusieurs développements de projets, de mesures ont eu lieu au sein de l'OCDE dont un d'une grande envergure datant de 2013 et lancé en coopération avec le G20. Celui-ci se nomme « l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » (BEPS)¹⁵. Ce dernier est constitué de quinze actions et a pour but de lutter contre l'évasion fiscale et notamment contre le transfert des bénéfices dans un pays où l'imposition de ceux-ci est plus faible, dans le but de payer moins d'impôts.

De plus, les pratiques fiscales considérées comme dommageables par l'OCDE ont été ajoutées au projet BEPS. Un examen¹⁶ de ces dernières a été réalisé entre 2012 et 2015 et plusieurs pratiques en Suisse ont été relevées comme dommageables. Il s'agit des régimes fiscaux spéciaux cantonaux, des sociétés holdings, principales, mixtes et d'administration. Ajouté à cela, la *patent box* de Nidwald était aussi considérée non conforme. Cependant le canton de Nidwald a déjà pris les devants et a modifié celle-ci. Dès lors, la Suisse a pris en considération les examens, recommandations et rapports

¹¹ <https://www.eda.admin.ch/dea/fr/home/bilaterale-abkommen/ueberblick/bilaterale-abkommen-nach-2004/unternehmensbesteuerung.html>

¹² <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36882.pdf>

¹³ <http://www.oecd.org/fr/apropos/histoire/>

¹⁴ http://www.larousse.fr/encyclopedie/divers/plan_Marshall/132064

¹⁵ <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/>

¹⁶ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/pratiques-fiscales-dommageables-rapport-d-etape-de-2017-sur-les-regimes-preferentiels_9789264283961-fr#.WI9sxyN7QWo#page18

effectués et a préparé une nouvelle réforme d'imposition des entreprises pour rectifier ses pratiques.

2.3 La Réforme d'impositions des entreprises III (RIE III)

À la suite des différents points mentionnés ci-dessus, le Conseil fédéral a proposé une nouvelle réforme d'imposition des entreprises, la 3^{ème} depuis celles de 1997 et 2008. Cependant, elle a été refusée par le peuple, le 12 février 2017.

Les principales raisons de ce refus étaient le manque d'informations concernant les recettes fiscales, qui d'après le Comité référendaire devaient diminuer de 2.7 milliards. De plus, en ce qui concerne les pertes liées au projet, elles auraient été, selon lui, compensées soit par une baisse des prestations publiques, soit par une augmentation des impôts de la classe moyenne. Enfin, et toujours suivant le Comité, cette réforme n'aurait bénéficié qu'à un petit nombre de multinationales. Le flou régnant autour de ces points a joué un grand rôle dans le refus du peuple.

Toutefois, la Suisse demeure obligée de supprimer ces régimes fiscaux spéciaux cantonaux, dans l'intention de respecter les standards internationaux et de garder son attractivité pour les entreprises internationales. D'autre part, les multinationales représentent 48%¹⁷ des recettes des personnes morales pour l'impôt fédéral direct et quelques 150'000 emplois sur le territoire suisse. Ces quelques chiffres montrent l'importance de ces entreprises dans l'économie et l'employabilité du pays.

De plus, la concurrence fiscale internationale est rude, notamment avec le Royaume-Uni et les Etats-Unis qui sont en train de revoir leur fiscalité. C'est pourquoi, il est aujourd'hui urgent que ce projet soit mis en place afin de respecter les différentes normes internationales et d'assurer l'attractivité et la compétitivité de la Suisse. Voici une image qui permet de montrer les différents taux d'imposition avant la réforme et après le refus de celle-ci. La partie droite du tableau présente les taux d'imposition si les cantons mettent en place leur projet de réforme.

¹⁷ https://www.fer-ge.ch/documents/40027/556620/PROC_45-2017_PF17.pdf/269eea05-a5e9-7135-d39c-acb2895c65d2

Tableau 1 – Taux d'imposition des entreprises dans une sélection de régions, en %

	2016		Projections à 5 ans
Bâle-Ville	22.2	Bâle-Ville	13
Berne	21.6	Berne	16.4
Fribourg	19.9	Fribourg	13.7
Genève	24.2	Genève	13.5
Irlande	12.5	Irlande	12.5
Jura	20.8	Jura	15
Neuchâtel	15.6	Neuchâtel	15.6
Royaume-Uni	20	Royaume-Uni	17
Singapour	17	Singapour	17
Valais	21.7	Valais	15.6
Vaud	22.1	Vaud	13.8
Etats-Unis	40	Etats-Unis	15
Zurich	21.1	Zurich	18.2

(Le Temps, 2017¹⁸)

C'est pourquoi, le Conseil fédéral a proposé dès septembre 2017 un nouveau projet de réforme nommé projet fiscal 17 (PF 17)¹⁹. Les objectifs de ce projet sont toujours les mêmes que dans la RIE III, comme par exemple, la suppression des régimes fiscaux spéciaux cantonaux. Cependant, quelques modifications ont été faites et le Conseil fédéral a pris en considération les points flous de l'ancienne réforme afin que ce projet aboutisse.

Parmi ces points flous, un point controversé de la RIE III a été abandonné, il s'agit des intérêts notionnels. La pratique des intérêts notionnels est acceptée par l'OCDE et utilisée par l'UE. Cependant lors de la présentation de la RIE III, cet outil a été très critiqué. Le but de cette pratique était de permettre aux entreprises ne vivant que de leurs fonds propres de déduire des intérêts fictifs sur le bénéfice imposable, car les entreprises contractant des dettes ont le droit de déduire du bénéfice imposable, les intérêts payés sur leurs dettes. Cet outil aurait amené une équité entre les entreprises et aurait amélioré l'autofinancement des entreprises ne vivant que de leurs fonds propres.

¹⁸ <https://www.letemps.ch/economie/apres-lechec-rie-iii-suisse-garder-main>

¹⁹ <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/49592.pdf>

3. Loi fédérale projet fiscal 17

Pour ce nouveau projet, le DFF a été mandaté par le Conseil Fédéral afin d'aller à la rencontre des politiques dans des villes et communes, ainsi que d'autres groupes d'intérêts pour discuter, échanger sur les différents points à modifier et définir qu'elle serait la marche à suivre. Le but de ce projet est de rallier de nombreux Cantons à cette cause, les sensibiliser afin de déboucher sur un accord majoritaire lors des prochaines votations.

Comme énoncé précédemment, le point principal de cette réforme est de supprimer les différents régimes fiscaux spéciaux cantonaux qui sont définis comme dommageables par l'OCDE, dans le but de respecter les nouveaux standards internationaux. D'autres points sont à l'ordre du jour de ce projet comme notamment, la péréquation financière qui devra être revue à la suite de la modification de taux d'imposition dans les Cantons, la loi fédérale concernant les conventions internationales afin d'éviter la double imposition²⁰ et la patent box.

Afin de mieux comprendre l'impact de ce projet et les changements à venir, voici une analyse des principales modifications qui sont apportées par le PF 17.

3.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Tout d'abord, la Confédération fait référence aux articles 128 et 129 de la constitution qui lui attribue le droit de modifier et de fixer les principes d'harmonisation des impôts directs. Les impôts directs concernent « l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur le bénéfice des personnes morales ainsi que l'impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales²¹ ».

3.1.1 Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale (Article 18b, alinéa 1, LIFD)

La fortune commerciale est définie par deux critères. Premièrement, celle-ci doit provenir d'une activité lucrative indépendante et deuxièmement, les biens que l'indépendant détient doivent servir à l'exercice de son activité²². L'imposition de l'activité lucrative indépendante est régie par les articles 18, 18a et 19 de la LIFD.

²⁰ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19510116/index.html>

²¹ Article 1, lettres a, b, c, LIFD

²² Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, page 109

L'imposition partielle²³ s'effectue sur « les dividendes²⁴, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation, les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation²⁵ ».

Elle a actuellement lieu d'être lorsqu'une personne détient 10% au moins du capital-actions ou du capital-social d'une société de capitaux ou coopérative²⁶. Dans ce cas de figure, cette personne est actuellement imposée à hauteur de 50%²⁷. Toutefois deux points sont à relever :

- Si la personne ne détient pas 10% au moins du capital-actions ou social, elle est imposée à 100%.
- Afin de bénéficier de cette imposition partielle sur le bénéfice d'une aliénation de droits de participations, ceux-ci doivent rester propriété du contribuable durant un an au moins²⁸.

Par exemple, Pascal possède 10% du capital-actions d'une société de capitaux. Il perçoit un dividende de CHF 3'000. Actuellement, le dividende de Pascal est imposé à hauteur de 50%.

- $3'000 * 50\% = \text{CHF } 1'500$

Avec la modification apportée par le PF 17, le dividende de Pascal est imposé à hauteur de 70%²⁹.

- $3'000 * 70\% = \text{CHF } 2'100$

3.1.2 Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune privée mobilière (Article 20, alinéa 1^{bis}, LIFD)

Les rendements de la fortune mobilière³⁰ sont imposables et proviennent de différentes sources comme les intérêts d'avoir³¹, les revenus issus de la location³² de biens mobiliers, les dividendes. Par ailleurs, il est important de distinguer le rendement de la fortune du gain en capital qui provient d'une cession, liquidation ou encore d'une aliénation d'un élément de la fortune, car celui-ci est exonéré³³ de l'impôt.

²³ Article 18b, alinéa 1, LIFD

²⁴ Un dividende est un revenu, une part provenant du bénéfice de la société qui est distribué à un actionnaire de celle-ci.

²⁵ Article 18b, alinéa 1, LIFD

²⁶ Article 18b, alinéa 1, LIFD

²⁷ Article 18b, alinéa 1, LIFD

²⁸ Article 18b, alinéa 2, LIFD

²⁹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/51756.pdf>, Version provisoire du PF 17, article 18b, alinéa 1, LIFD

³⁰ Article 20 et 20a, LIFD

³¹ Intérêts sur l'épargne ou sur des obligations

³² Article 20, alinéa 1, lettre d, LIFD

³³ Article 16, alinéa 3, LIFD

La modification apportée à l'article 20, alinéa 1^{bis} de la LIFD est la même que pour l'article 18b, alinéa 1 de la LIFD. L'imposition partielle dans le cadre de la fortune privée mobilière, passe de 60%³⁴ à 70%³⁵.

L'imposition partielle a été mise en place dans le but d'atténuer la double imposition économique. Par exemple, lorsqu'une société est imposée sur son bénéfice, les détenteurs d'actions ou de participations sont également imposés de manière personnelle sur les dividendes provenant de ce bénéfice imposé.

Le Conseil Fédéral a constaté une sous-imposition liée à cette pratique³⁶, ce qui implique un manque à gagner fiscal. En effet, les dispositions d'imposition partielle actuelles peuvent inciter le contribuable à modifier son comportement, notamment :

- En vendant des actions dans le cadre de la fortune privée, car le gain est exonéré de l'impôt.
- En se versant un dividende au lieu d'un salaire, car le montant de ce dernier est réduit avant d'être imposé de manière ordinaire avec le salaire.

Afin de compenser ce manque à gagner fiscal, qui n'a pas été chiffré exactement par le Conseil Fédéral, et d'accroître les revenus fiscaux à la suite de la perte liée au PF 17, celui-ci a proposé d'augmenter la base d'imposition actuelle qui est de 50% et 60% à 70%. Le rehaussement de ce taux est considéré comme adéquat, car une hausse plus importante aurait un caractère confiscatoire et pourrait être contre-productive.

3.1.3 Cas particuliers (Article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD)

La transposition est aussi considérée comme rendement de la fortune mobilière selon l'article 20, alinéa 1, lettre c de la LIFD et donc imposable.

L'article 20a, alinéa 1, lettre b de la LIFD traite de la transposition. Celle-ci existe lorsque quatre conditions cumulatives³⁷ sont réunies :

- Une personne physique cède ses droits de participations d'une valeur d'au moins 5%³⁸ à une société de capitaux.
- Le vendeur doit contrôler la société de capitaux qui achète ses actions. Cela implique que le vendeur ait une influence sur la politique de distribution des dividendes de l'entreprise.
- La valeur des actions vendues doit être supérieure à leur valeur nominale.

³⁴ Article 20, alinéa 1^{bis}, LIFD

³⁵ Version provisoire du PF 17, article 20, alinéa 1bis, LIFD

³⁶ Article 18b et 20, alinéas 1bis, 2 et 3, LIFD

³⁷ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, pages 147-148

³⁸ Article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD

- En contrepartie de cette cession, le vendeur reçoit un prêt à l'encontre de la société ou du capital social.

Il est important de relever qu'une transposition n'est imposable que dans le cas où le vendeur cède au moins 5% de ses droits. Le produit de ce transfert est imposé, c'est-à-dire la différence entre la contrepartie reçue et la valeur nominale.

La seule modification apportée réside dans les 5% de participation dans un capital-actions ou social. Dans le cadre du PF 17, ce pourcentage est supprimé³⁹ afin que toute transposition soit imposée. En effet, il a été reconnu que ce seuil de 5% permet à de nombreuses sociétés de transposer des droits de participations sans que ceux-ci ne soient imposés.

3.1.4 Détermination du bénéfice net (Article 58, alinéa 1, lettre c)

Cet article détermine ce que comprend le bénéfice net. On peut notamment y trouver selon la lettre c, les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat et les bénéfices en capital, de réévaluation et de liquidation sous réserve de l'article 64 LIFD.

La seconde phrase de la lettre c concernant « le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation⁴⁰ » est abrogée, car elle apparaît à l'article 61b, alinéa 1, lettre b, LIFD.

3.1.5 Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement (Article 61a, LIFD)

Une réserve latente⁴¹ est autorisée en Suisse et résulte d'une sous-évaluation d'un actif ou d'une surévaluation d'un passif. Celle-ci a pour but de différer le bénéfice net. Les différents postes d'une entreprise touchés par ces réserves sont les stocks, les provisions du compte débiteurs et les amortissements d'immobilisations.

Le droit commercial régit ces réserves dans les articles 960, 960a, 960b, 960c, 960d et 960e du Code des Obligations (CO). C'est pourquoi, il peut exiger une évaluation des actifs ou il peut accepter une évaluation dite excessive d'amortissements ou de provisions. De plus des notices⁴² sont mises à disposition par l'Administration fédérale des contributions dans le but d'informer le contribuable des taux à appliquer.

³⁹ Version provisoire du PF 17, article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD

⁴⁰ Article 58, alinéa 1, lettre c, seconde phrase

⁴¹ Cette réserve apparaît lorsqu'une entreprise déprécie un actif ou apprécie un passif plus que ce qu'il devrait être. Par exemple, amortir un véhicule de 30% alors que c'est 20%.

⁴² <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html>

Dans le cadre du PF 17, l'article 61a est ajouté à la LIFD et comprend quatre alinéas.

Le premier alinéa de l'article 61a concerne la déclaration des réserves latentes par les entreprises au début de leurs assujettissements afin que celles-ci ne soient pas soumises à l'impôt sur le bénéfice. Les sociétés pourront les déclarer dans le bilan fiscal sous la condition de :

- « Les réserves latentes aient été constituées dans une période durant laquelle elles étaient soumises à une juridiction fiscale étrangère ou exonérées d'impôt⁴³ ».

Il est important de relever que cette déclaration n'impacte pas l'impôt sur le bénéfice.

De plus, les réserves latentes d'une société de capitaux ou coopérative qui détiennent 10% au moins du capital-actions ou social d'une autre société ou qui participent à 10% au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société, ne devront pas être déclarées. Car selon l'article 69, lettre a et b de la LIFD, ces réserves font indirectement l'objet d'une réduction de l'impôt sur le bénéfice.

L'alinéa 2 précise ce que la loi considère comme le début de l'assujettissement. Le début de l'assujettissement est caractérisé par :

- « Le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise suisse ou à un établissement stable situé en Suisse, la fin d'une exonération prévue par l'article 56 ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective⁴⁴ ».

Par exemple, Pascal déménage sa société en Suisse depuis la France et il a sous-évalué ses stocks avant de venir s'y installer. Lors de son arrivée, il déclare la différence entre la valeur comptable et réel de ses stocks dans le bilan fiscal. Cette déclaration n'a aucun impact en matière d'impôt sur le bénéfice en Suisse. Cependant, Pascal peut être éventuellement imposé en France, pays où il a constitué cette réserve latente avant de venir en Suisse.

L'alinéa 3 explique que les réserves latentes déclarées devront impérativement être amorties annuellement. Elles seront amorties selon le taux fiscal appliqué aux valeurs patrimoniales concernées. Ces taux se trouvent dans la Notice A 1995⁴⁵. Toutefois, si

⁴³ <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51752.pdf>, Rapport explicatif du PF 17, page 57

⁴⁴ Version provisoire du PF 17, article 61a, alinéa 2, LIFD.

⁴⁵ <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/merkblaetter/M-A-1995-GeschBetriebe.pdf.download.pdf/M-A-1995-GeschBetriebe.pdf>

la valeur résiduelle est supérieure à la valeur vénale⁴⁶, l'amortissement se fera sur la valeur vénale selon le principe de la valeur la plus basse.

L'alinéa 4 précise qu'une plus-value formée par le contribuable et qui est déclarée, devra être amortie dans les dix ans selon le principe de la valeur la plus basse.

3.1.6 Imposition des réserves latentes à la fin de l'assujettissement (Article 61b, LIFD)

L'article 61b est ajouté à la LIFD et comprend deux alinéas.

L'alinéa 1 prévoit que les réserves latentes existantes et non imposées, ainsi que la plus-value faite par le contribuable lors du séjour de l'entreprise en Suisse doivent être imposées à la fin de l'assujettissement.

L'alinéa 2 énonce ce qui est pris en compte lors de la fin de l'assujettissement. « Le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise suisse ou à un établissement stable situé en Suisse, la fin d'une exonération prévue par l'article 56 ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective⁴⁷ ».

Ces nouveaux articles diffèrent de l'imposition actuelle des réserves latentes et de la plus-value créée par le contribuable, car celles-ci ne sont actuellement pas déclarées et ne sont imposées que lorsque l'entreprise quitte la Suisse. Dans le but d'imposer les réserves latentes ainsi que la plus-value qui ont été créées par l'entreprise en Suisse, les articles 61a et 61b sont mis en place afin qu'il y ait une symétrie et une uniformité entre le début et la fin de l'assujettissement en Suisse. En les déclarant au début de l'assujettissement, la Suisse peut garantir une imposition sur les réserves latentes et la plus-value créée en Suisse, car elle détient les informations nécessaires pour définir les différences de valeurs existantes dans les comptes entre le début et la fin de l'assujettissement. De plus, afin d'éviter une surimposition du bénéfice, l'entreprise doit amortir les réserves latentes déclarées selon l'article 61a, alinéa 3 de la LIFD dans l'intention de diminuer le bénéfice imposable et qu'elle ne soit pas imposée à nouveau sur ledit bénéfice.

De plus, ces deux articles permettent de régler l'imposition des sociétés à la suite de l'abrogation des statuts fiscaux cantonaux spéciaux. Les sociétés soumises à un régime préférentiel payent un impôt faible, par conséquent elles ne sont pas imposées sur la totalité de leur bénéfice. Avec la suppression de ces statuts, ces sociétés vont être

⁴⁶ La valeur d'un bien sur le marché.

⁴⁷ Version provisoire du PF 17, article 61b, alinéa 2, LIFD.

soumises à un taux plus élevé. De ce fait, les réserves latentes sont considérées comme réalisées et doivent être imposées. Dans ce cas, les sociétés ayant un statut fiscal spécial cantonal ne doivent pas déclarer leurs réserves latentes, c'est l'administration fiscale qui les détermine et qui décide le taux d'imposition applicable sur celles-ci.

3.1.7 Répartition de l'impôt entre la confédération et les cantons (Article 196, alinéa 1 et 1^{bis}, LIFD)

Les Cantons sont chargés d'exécuter la taxation et la perception des impôts directs⁴⁸.

Pour le moment, 83% des impôts encaissés, des amendes prescrites pour violation de la loi de même que des intérêts reçus sont versés à la Confédération par les Cantons. Or, dans le PF 17, le taux est de 78.8%⁴⁹. Ainsi, la part des Cantons augmente à 21.2%.

En outre, un alinéa 1^{bis} est ajouté afin d'inviter les Cantons à prendre en considération l'impact de la suppression des régimes fiscaux spéciaux cantonaux sur leurs villes et communes.

⁴⁸ Article 128, alinéa 4, Constitution Fédérale

⁴⁹ Version provisoire du PF 17, article 196, alinéa 1, LIFD

3.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Cette loi est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993 et harmonise⁵⁰ de manière horizontale l'assujettissement, l'imposition dans le temps, ainsi que l'objet imposé et le droit pénal fiscal au niveau cantonal et communal. La LHID a pour but de désigner quels impôts directs les cantons sont obligés de percevoir et fixe les principes que les législations cantonales doivent respecter et définir⁵¹. Par exemple, pour le Canton de Genève, il faut se référer à la LIPP⁵² et la LIPM⁵³. Toutefois, lorsque la LHID ne prévoit aucune réglementation, les impôts cantonaux et communaux sont définis selon le droit cantonal. Par exemple, les barèmes et les taux d'impositions sont fixés par les Cantons⁵⁴.

3.2.1 L'impôt sur le revenu - les principes (Article 7, alinéa 1, 3^{ème} et 4^{ème} phrases, LHID)

La modification de cet article, oblige les Cantons à mettre en place l'imposition partielle des revenus produits par les participations provenant de la fortune privée mobilière, ce qui n'est pas le cas en ce moment. L'imposition partielle est de 70% lorsque le contribuable possède 10% au moins du capital-actions ou social d'une société, comme cela est stipulé à l'article 20, alinéa 1^{bis} de la LIFD. L'article 7, alinéa 1, 3^{ème} et 4^{ème} phrases de la LHID permet d'harmoniser ce nouveau taux, tant au niveau fédéral que cantonal et communal. Cependant, les Cantons sont libres de fixer un taux supérieur ou égal.

3.2.2 L'impôt sur le revenu – cas particuliers (Article 7a, alinéa 1, lettre b, LHID)

Afin d'harmoniser la transposition au niveau des Cantons et des Communes, l'article 7a, alinéa 1, lettre b de la LHID reprend le texte de l'article 20a, alinéa 1, lettre b) de la LIFD. Cette modification amène la suppression des 5%⁵⁵ de participations à un capital-actions ou social afin que toute transposition soit imposée.

3.2.3 Activité lucrative indépendante (Article 8, alinéa 2^{quinquies}, LHID)

Ce cinquième point de l'alinéa 2 est un ajout à l'article 8 de la LHID et il harmonise le pourcentage minimal d'imposition qui est de 70% lors de l'imposition partielle des revenus de participations provenant de la fortune commerciale. Comme stipulé à l'article

⁵⁰ Article 129, alinéa 2, Constitution Fédérale

⁵¹ https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/f/Die%20Steuerharmonisierung.pdf.download.pdf/f_ssteuerharmonisierung_f.pdf.

⁵² Loi sur l'Imposition des Personnes Physiques

⁵³ Loi sur l'Imposition des Personnes Morales

⁵⁴ Article 1, alinéa 3, LHID

⁵⁵ Version provisoire du PF 17, article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD

18, alinéa 1 de la LIFD, afin d'être imposé partiellement, le contribuable doit détenir au moins 10% du capital-actions ou social.

3.2.4 Impôt sur la fortune – règles d'évaluation (article 14, alinéa 3, deuxième phrase, LHID)

Cette mesure est facultative et est ajoutée dans le cadre du PF 17. Il permet aux Cantons d'appliquer une diminution de l'impôt sur la fortune afférente aux brevets et droits comparables dans le cadre d'une activité lucrative indépendante. Si les Cantons désirent mettre en place cette réduction, ils devront se référer à l'article 8a de la LHID qui les renverra par la suite aux articles 24a et 24b de la LHID.

3.2.5 Impôt sur le bénéfice – en général (article 24, alinéa 3^{bis}, première phrase et alinéa 3^{quater}, lettre b, LHID)

Les statuts fiscaux cantonaux spéciaux de holding, société de domicile ou mixte sont abrogés dans ce nouveau projet. Par conséquent, les articles ainsi que les renvois d'articles les concernant sont retirés de la loi. C'est pourquoi le renvoi à l'article 28, alinéa 2 et 3 dans la première phrase est supprimé. De plus, la lettre b de l'alinéa 3^{quater} est abrogée pour les mêmes raisons.

3.2.6 Brevets et droits comparables – définition (article 24a, LHID)

Les articles 8a et 10a du PF 17⁵⁶ sont ajoutés à la LHID afin de renvoyer le lecteur aux articles 24a, 24b et 25a de la LHID qui concernent la définition des brevets⁵⁷ et droits comparables⁵⁸ et leur imposition.

L'ajout de l'article 24a de la LHID intervient afin de définir quels brevets et droits comparables sont éligibles pour la patent box. Ces brevets et droits comparables sont définis selon différentes lois et conventions listées ci-dessous. Cet article comprend deux alinéas.

L'alinéa 1 expose les brevets et l'alinéa 2 liste les droits comparables conformes à la patent box⁵⁹.

⁵⁶ <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/51756.pdf>, page 5

⁵⁷ Un brevet est un titre de propriété intellectuelle permettant de protéger une invention.

⁵⁸ Un droit comparable est un droit qui peut être comparé à un brevet. Un droit est comparable s'il apporte la même protection juridique qu'un brevet ou si son processus d'enregistrement est le même que le brevet. Cf. rapport du PF17 – page 60

⁵⁹ Une patent box ou boîte à brevets permet à une personne morale ou physique exerçant une activité lucrative indépendante de sélectionner des brevets et droits comparables, lesquels auront droit à une imposition préférentielle, dite réduite.

Tableau 2 – Liste de brevets et droits comparables

Brevets ⁶⁰	Droits comparables ⁶¹
« Les brevets au sens de la convention du 5 octobre 1973 sur le brevet européen dans sa version révisée du 29 novembre 2000 désignant la Suisse ⁶² »	« Les certificats complémentaires de protection au sens de la loi du 25 juin 1954 sur les brevets et la prolongation de leur durée ⁶³ »
« Les brevets au sens de la loi du 25 juin 1954 sur les brevets ⁶⁴ »	« Les topographies protégées au sens de la loi du 9 octobre 1992 sur les topographies ⁶⁵ »
« Les brevets étrangers correspondant aux brevets visés à la lettre a ou b »	« Les variétés végétales protégées en vertu de la loi du 20 mars 1975 sur la protection des obtentions végétales ⁶⁶ »
	« Les données protégées en vertu de la loi du 15 décembre 2000 sur les produits thérapeutiques ⁶⁷ »
	« Les rapports protégés en vertu d'une disposition d'exécution de la loi du 29 avril 1998 sur l'agriculture ⁶⁸ »
	« Les droits étrangers correspondant aux droits visés aux lettres a à e »

3.2.7 Brevets et droits comparables – impositions (article 24b, LHID)

Quant à ce second article, il définit la méthode utilisée pour imposer les brevets et droits. Cet article comprend quatre alinéas.

L'alinéa 1 indique comment fonctionne la future patent box. Le contribuable peut choisir les brevets et droits qu'il aimerait insérer dans la patent box. Dès lors, la part de bénéfice résultant des brevets et droits peut être réduite de 90%, à condition que le contribuable le demande. À noter que les Cantons peuvent prévoir un taux plus bas. La patent box est définie par l'approche nexus modifiée⁶⁹ de l'OCDE⁷⁰. Celle-ci n'a le droit d'être utilisée que dans le pays de résidence⁷¹ du propriétaire du brevet ou droit comparable et la réduction fiscale porte principalement sur les activités de R&D⁷² engagées dans le pays de résidence du contribuable. En effet, la part de bénéfice net provenant des brevets et

⁶⁰ Version provisoire du PF 17, article 24a, alinéa 1, lettre a, b, c, LHID

⁶¹ Version provisoire du PF 17, article 24a, alinéa 2, lettre a, b, c, d, e, f, LHID

⁶² <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20072179/201305030000/0.232.142.2.pdf>

⁶³ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19540108/index.html>

⁶⁴ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19540108/201701010000/232.14.pdf>

⁶⁵ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19920260/201701010000/231.2.pdf>

⁶⁶ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19750063/201101010000/232.16.pdf>

⁶⁷ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20002716/201801010000/812.21.pdf>

⁶⁸ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19750063/201101010000/232.16.pdf>

⁶⁹ L'approche Nexus modifiée vise à lier les dépenses de R&D engagées pour développer des brevets et droits comparables et les bénéfices provenant de ces brevets et droits.

⁷⁰ <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-action-5-accord-sur-approche-du-lien-modifiee-des-regimes-de-PI.pdf>

⁷¹ Rapport explicatif du PF 17, page 84

⁷² Recherche & Développement

droits est calculée en proportion des dépenses de R&D admissibles à la patent box. C'est pourquoi, celle-ci pourrait inciter une grande partie des entreprises à installer ou regrouper leurs activités de R&D en Suisse afin de bénéficier de manière complète de l'imposition réduite.

L'alinéa 2 détermine le bénéfice⁷³ issu de la vente d'un ou plusieurs produits incluant un brevet ou un droit comparable. Ce bénéfice s'obtient « en soustrayant du bénéfice net de chacun de ces produits, 6% des coûts attribués à ces produits, ainsi que la rémunération de la marque⁷⁴ ». La rémunération de la marque est déduite afin d'être en accord avec la norme⁷⁵ de l'OCDE. Cette norme précise que les marques ne sont pas admissibles à la patent box.

L'alinéa 3 de l'article 24b de la LHID explique que « les dépenses de recherche et de développement qui ont déjà été prises en compte lors de périodes fiscales antérieures, ainsi qu'une éventuelle déduction au sens de l'article 25a, sont ajoutés au bénéfice net imposable⁷⁶ » lors de la première imposition réduite du bénéfice provenant des brevets et des droits comparables.

Toutefois, il est important de savoir que les dépenses de R&D citées ci-dessus, ne sont ajoutées au bénéfice net imposable que si elles ont diminué celui-ci au cours des périodes fiscales précédant la première imposition réduite⁷⁷. En effet, la société a pu bénéficier de la déduction totale de ses dépenses dans le calcul de son bénéfice net sous le régime ordinaire, mais comme elle demande à avoir droit à un nouveau régime, elle doit ajouter ses dépenses de R&D au bénéfice net imposable dans le but de ne pas bénéficier à nouveau de la réduction.

Voici un exemple⁷⁸ du calcul défini à l'article 24b, alinéa 3 de la LHID :

Pascal détient un brevet d'une valeur de marché de 100. Il a engagé ces cinq dernières années CHF 30 de dépenses de R&D. Ces dépenses ont été effectuées en Suisse. Cette année, Pascal utilise pour la première fois la patent box et a un bénéfice net imposable de CHF 50. Selon l'alinéa décrit ci-dessus, les dépenses de CHF 30 de R&D effectuées ces cinq dernières années sont ajoutées à ce bénéfice de CHF 50.

⁷³ Un exemple de calcul de ce bénéfice est aux pages 42-44 de ce rapport.

⁷⁴ Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 2, LHID

⁷⁵ <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-action-5-accord-sur-approche-du-lien-modifiee-des-regimes-de-PI.pdf> - page 5, § 3.

⁷⁶ Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 3, LHID

⁷⁷ Rapport explicatif du PF 17, pages 61-62

⁷⁸ Rapport explicatif du PF 17, page 62

Les Cantons ont la possibilité d'effectuer l'imposition ci-dessus d'une manière différente dans les cinq ans qui suivent l'adhésion à la patent box.

Quant à l'alinéa 4 de l'article 24b de la LHID, celui-ci confère au Conseil Fédéral le devoir d'édicter les dispositions complémentaires en ce qui concerne l'imposition des brevets et des droits comparables. Voici ces dispositions :

- « Le calcul du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables imposable de façon réduite et, notamment, le quotient Nexus⁷⁹ ».
- « L'application de la réglementation aux produits qui ne présentent que de faibles différences entre eux et se fondent sur les mêmes brevets et droits comparables⁸⁰ ».
- « Les obligations en matière de documentation⁸¹ ».
- « Le début et la fin de l'imposition réduite⁸² ».
- « Le traitement des pertes provenant de brevets et de droits comparables⁸³ ».

3.2.8 Déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement (article 24c, LHID)

Cet article est analogue à l'article 61a de la LIFD.

3.2.9 Déclaration des réserves latentes à la fin de l'assujettissement (article 24d, LHID)

Cet article est analogue à l'article 61b de la LIFD.

3.2.10 Déduction des dépenses de recherche et de développement (R&D) - (article 25a, LHID)

Selon le droit actuel⁸⁴, les dépenses de R&D ainsi que les dépenses qui peuvent être justifiées par l'usage commercial sont déductibles du bénéfice net imposable. Cet article permet aux Cantons, s'ils le désirent de mettre en place une déduction supplémentaire des dépenses de R&D, c'est-à-dire que le contribuable peut déduire 150% des dépenses de R&D⁸⁵. Cette mesure est complémentaire à la patent box et permet aux entreprises qui ont leur activité de R&D en Suisse ou à l'étranger⁸⁶ d'en bénéficier contrairement à la patent box. Cette mesure permet à la Suisse de garder ses entreprises, ainsi que de

⁷⁹ Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 4, lettre a, LHID

⁸⁰ Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 4, lettre b, LHID

⁸¹ Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 4, lettre c, LHID

⁸² Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 4, lettre d, LHID

⁸³ Version provisoire du PF 17, article 24b, alinéa 4, lettre e, LHID

⁸⁴ Article 59, LIFD

⁸⁵ Rapport explicatif du PF 17, page 25

⁸⁶ Rapport explicatif du PF 17, page 85

les inciter à concentrer leurs activités dans le pays. De plus, elle permet d'attirer de nouvelles entreprises à s'installer en Suisse en leur offrant un cadre propice à la R&D.

Ce nouvel article comporte quatre alinéas.

Le premier alinéa précise que, sur demande du contribuable aux Cantons, ceux-ci sont autorisés à accorder une déduction pour les dépenses de R&D que le contribuable a effectué en Suisse soit par un tiers, soit par lui-même. Ces dépenses sont décrites aux alinéas 2 et 3 du présent article et la déduction peut se monter jusqu'à 50%⁸⁷ au plus des dépenses de R&D qui sont justifiées par l'usage commercial.

L'alinéa 2 définit la R&D. Celle-ci est définie par « la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'article 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation⁸⁸ »⁸⁹. La R&D est donc axée tant sur la recherche fondamentale⁹⁰ que sur la recherche appliquée⁹¹.

L'alinéa 3 caractérise les dépenses éligibles pour une déduction augmentée. Les dépenses autorisées sont les suivantes :

- « Les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalent à 35% de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable⁹² ».
- « 80% des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers⁹³ ».

Voici un exemple de calcul de déduction selon la lettre a de l'article 25a, alinéa 3.

Pascal a engagé des dépenses de R&D avec sa société d'un montant de 100. Le total de ses dépenses, y compris les autres dépenses (par exemple des machines) se monte à 400. Selon la lettre a, de l'alinéa 3 de l'article 25a, Pascal peut en plus de ces dépenses de personnel liées à la R&D, ajouter un supplément de 35% de ces dépenses, c'est-à-dire $100 * 35\% = 35$. Le total des dépenses éligibles à la déduction augmentée est donc de 135 (Dépenses de personnel + le supplément des autres dépenses). Ce montant de 135 est par la suite multiplié par la déduction supplémentaire autorisée par le Canton,

⁸⁷ Version provisoire du PF 17, article 25a, alinéa 1, LHID

⁸⁸ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20091419/index.html>

⁸⁹ Version provisoire du PF 17, article 25a, alinéa 2, LHID

⁹⁰ « Recherche menée sur les questions de base d'une discipline sans que soient fixées des applications pratiques immédiates » cf. Larousse.com

⁹¹ La recherche appliquée est l'inverse de la recherche fondamentale. La recherche appliquée est axée sur la pratique afin d'acquérir des connaissances sur un sujet.

⁹² Article 25a, alinéa 3, lettre a, LHID

⁹³ Article 25a, alinéa 2, lettre b, LHID

qui est de 50%. $135 * 50\%$ qui est égal à 67.5. Ce résultat est la déduction supplémentaire de R&D⁹⁴.

Selon la lettre b de l'article 25, alinéa 3, si Pascal mandate une société pour faire la R&D d'un montant de 100, 80% de ces dépenses sont admissibles pour une déduction augmentée, c'est-à-dire $100 * 80\% = 80$. Ensuite, ces 80 sont multipliés par le pourcentage de la déduction supplémentaire qui est de 50%, donc $80 * 50\% = 40$. Ce résultat est la déduction supplémentaire des dépenses de R&D⁹⁵.

L'alinéa 4 définit qui a le droit à la déduction supplémentaire dans le cadre d'un mandat. La déduction ne peut pas s'effectuer chez le mandant et le mandataire⁹⁶ et ce afin d'éviter une double déduction des mêmes dépenses. Par principe, la déduction est accordée au mandant. Cependant, le mandant est dépendant du Canton où son siège est situé. Il a droit à la déduction seulement si son Canton met en place ce système de déduction. Si ce n'est pas le cas, le mandataire peut alors en profiter.

3.2.11 Limitation de la réduction fiscale (article 25b, LHID)

Cet article comporte trois alinéas.

L'alinéa 1 explique que lors de l'entrée en vigueur de ce projet, la limitation de la réduction fiscale totale sera imposée à tous les Cantons et garantira l'imposition d'au moins 30%⁹⁷ du « bénéfice imposable avant compensation des pertes⁹⁸ ». Celle-ci incorpore dans son calcul l'imposition réduite effectuée dans la patent box, les déductions supplémentaires liées aux frais R&D et les amortissements provenant de la disparition des statuts fiscaux cantonaux spéciaux. En revanche, le rendement net des participations⁹⁹ n'est pas compris dans le calcul car il est indirectement exonéré.

Reprenons l'exemple de Pascal. Sa société présente un bénéfice imposable de 100. Il n'a pas de pertes à couvrir car il n'en n'a pas eu auparavant et il n'a pas de rendements nets de participations. Pascal utilise sa patent box, ainsi que la déduction des dépenses de R&D et obtient un bénéfice imposable de 25. Selon l'alinéa 1 de ce présent article, la réduction fiscale totale ne peut pas dépasser 70%, or ici la réduction est de 75%. Le bénéfice imposable est donc corrigé et se monte à 30¹⁰⁰.

⁹⁴ Rapport explicatif du PF 17, page 62

⁹⁵ Rapport explicatif du PF 17, page 62

⁹⁶ Personne effectuant le travail demandé par le mandant.

⁹⁷ Article 25b, alinéa 1, LHID

⁹⁸ Article 25b, alinéa 1, LHID

⁹⁹ Article 69, LIFD

¹⁰⁰ Rapport explicatif du PF 17, page 64

L'alinéa 2 précise que les Cantons peuvent limiter la réduction. C'est-à-dire qu'ils peuvent par exemple la fixer à 50% au lieu de 70%.

L'alinéa 3 spécifie que les réductions définies aux articles 24b, alinéas 1 et 2, 25a et 25b ne doivent pas amener à des reports de pertes.

3.2.12 Impôt sur le capital – Objet de l'impôt (article 29, alinéa 2, lettre b et alinéa 3, LHID)

La suppression des alinéas correspondants aux statuts fiscaux spéciaux cantonaux¹⁰¹ entraîne la suppression de la lettre b de l'alinéa 2, car il n'y a plus d'objet de l'impôt. Quant à l'alinéa 3, il est ajouté afin de spécifier que dans le cas où une société a ses fonds propres liés à des droits de participations¹⁰², celle-ci a le droit à la réduction pour participations, dans le but de réduire l'impôt sur le capital à condition qu'elle détienne « 10% au moins du capital-actions ou du capital-social d'une autre société ou participe pour 10% au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société, ou possède une participation représentant une valeur vénale d'au moins un million de francs¹⁰³ ». De plus, une réduction de l'impôt sur le capital peut aussi être demandée lorsque le capital provient des droits définis à l'article 24a de la LHID. Cette mesure est facultative pour tous les Cantons et elle variera d'un Canton à un autre.

3.2.13 Adaptation des législations cantonales à la modification du... (article 72y, LHID)

Cet article est composé de trois alinéas.

L'alinéa 1 avise les Cantons que toutes les modifications effectuées seront effectives pour tout le monde à la même date.

L'alinéa 2 précise qu'à compter de cette date, toutes les modifications seront applicables. Le cas échéant, si des dispositions cantonales devaient être considérées comme dommageables, les Cantons devront prendre des mesures provisoires afin d'assurer la transition.

L'alinéa 3 annonce aux Cantons qu'ils ont le droit d'ajuster leur loi plus tôt selon l'article 78g, alinéas 1 et 2 de la LHID.

¹⁰¹ Article 28, alinéas 2, 3, 4 et 5, LHID

¹⁰² Article 28, alinéa 1, LHID

¹⁰³ Article 28, alinéa 1, LHID

3.2.14 Dispositions transitoires concernant la modification du... (article 78g, LHID)

Cet article fixe les lignes directrices pour les Cantons à la suite de la suppression des régimes fiscaux spéciaux cantonaux. Celui-ci explique comment sont traitées les réserves latentes existantes, ainsi que la plus-value faite par le contribuable à la suite de cette abrogation. Cet article est formé de trois alinéas.

L'alinéa 1 explique que les réserves latentes existantes ainsi que la plus-value créée par le contribuable qui n'étaient pas imposables avant l'abandon volontaire ou à la fin de ces statuts, devront l'être lorsque ces statuts n'existeront plus. En effet, la suppression de ces statuts considérera les réserves latentes et la plus-value créée par le contribuable comme réalisées. De ce fait, elles seront imposées séparément et dans un délai de cinq ans. Ce délai est propre à chaque entreprise et Canton. Par exemple, si le Canton décide de mettre en place cette réglementation plus tôt que prévu selon l'article 72y, alinéa 3 de la LHID¹⁰⁴, alors le délai de cinq ans¹⁰⁵ débutera plus tôt pour les entreprises assujetties dans ce Canton.

L'alinéa 2 précise que les réserves latentes existantes et la plus-value créée par le contribuable devront être annoncées à l'autorité de taxation qui vérifiera elle-même et fixera le montant de celles-ci. L'entreprise peut faire recours de cette décision s'il lui semble que les montants fixés par l'autorité ne correspondent pas à leur réalité. En revanche, si l'entreprise n'a pas de réserves latentes, l'autorité ne se prononcera pas et tous les bénéfices réalisés dans le futur seront imposés au taux ordinaire¹⁰⁶. En ce qui concerne les réserves latentes réalisées, l'autorité de taxation prend en compte trois manières différentes de considérer les réserves latentes comme réalisées. Voici les trois hypothèses de réalisation sont les suivantes :

- La réalisation effective : Cette réalisation apparaît lorsque trois conditions sont réunies. « Un bien de l'entreprise disparaît ; moyennant contre-prestation en argent (vente) ; la somme reçue en contrepartie est librement disponible »¹⁰⁷. « La différence entre la valeur comptable du bien et la somme reçue en échange fait ainsi l'objet d'imposition¹⁰⁸ »¹⁰⁹. Toutefois, il existe une exception, dans le cadre du remploi, l'entreprise peut reporter les réserves latentes sur le nouveau bien acquis pour autant qu'elle remplisse toutes les

¹⁰⁴ Version provisoire du PF 17, article 72y, alinéa 3, LHID

¹⁰⁵ Version provisoire du PF 17, article 78g, alinéa 1. LHID

¹⁰⁶ Rapport explicatif du PF 17, page 65

¹⁰⁷ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, page 119

¹⁰⁸ Article 58, alinéa 1, lettre c, LIFD et article 24, alinéa 1, lettre b, LHID

¹⁰⁹ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, page 119

conditions¹¹⁰. Elle ne sera donc pas imposée car il n'y aura pas de réalisation effective.

- La réalisation comptable : Cette réalisation se produit lorsqu'une entreprise « réévalue un actif ou diminue comptablement la valeur d'un passif (en dissolvant une provision) »¹¹¹. En effet, l'entreprise doit comptabiliser cette réévaluation qui sera considérée comme réalisée seulement si elle est admise par le Code des Obligations¹¹².
- La réalisation systématique : Cette réalisation part de l'hypothèse que le contribuable à l'intention d'éviter une imposition future des réserves latentes. Par exemple, lorsqu'une personne morale déplace son siège à l'étranger¹¹³, le droit fiscal suisse interprète ce déplacement comme une réalisation, car l'entreprise quitte la juridiction Suisse pour une autre. C'est pourquoi, avant que l'entreprise quitte le sol suisse, les comptes de celle-ci sont clôturés et réévalués si besoin, afin d'être imposés en Suisse.

L'alinéa 3 explique le traitement des « amortissements de réserves latentes, y compris de la plus-value créée par le contribuable lui-même qui ont été déclarés à la fin de l'imposition fondée sur l'article 28, alinéas 2 à 4 de la LHID¹¹⁴ ». Ces amortissements devront être pris en compte dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale¹¹⁵.

3.2.15 Cas particuliers (article 28, alinéa 2 à 5, LHID)

Actuellement, selon certaines conditions, des sociétés suisses et étrangères ont le droit d'obtenir un statut fiscal spécial cantonal avec des taux réduits sur le bénéfice dans les Cantons et communes. Quant au niveau fédéral, le holding ainsi que les sociétés de domicile et mixte ont le droit à la réduction pour participation¹¹⁶, c'est pourquoi elles ne sont pas imposées de manière ordinaire.

En Suisse, il existe quatre statuts différents :

3.2.15.1 Le statut « Holding¹¹⁷ »

Les sociétés qui ont pour « but statutaire principal la détention et l'administration de participations dans d'autres sociétés¹¹⁸ » ont droit au statut holding. Afin d'obtenir ce statut, elles doivent remplir trois conditions cumulatives¹¹⁹ :

¹¹⁰ Article 64, alinéa 1, LIFD

¹¹¹ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, page 120

¹¹² Article 960 et suivants

¹¹³ Article 58, alinéa 1, lettre c, LIFD

¹¹⁴ Version provisoire du PF 17, article 78g, alinéa 3, LHID

¹¹⁵ Article 25b, alinéa 1, LHID

¹¹⁶ Articles 69 et 70, LIFD

¹¹⁷ Article 28, alinéa 2, LHID

¹¹⁸ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, page 278

¹¹⁹ Article 22, alinéa 1 LIPM et article 28, alinéa 2, LHID

- « Son but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations¹²⁰ ».
- « Elles n'ont pas d'activité commerciale en Suisse¹²¹ ».
- « Le rendement¹²² de ses participations représente au moins deux tiers du total des recettes, ou le total de ses actifs est composé pour au moins deux tiers de participations¹²³ ».

En remplissant ces trois conditions, le holding a alors droit à une exonération de l'impôt sur le bénéfice net au niveau cantonal et communal qui s'étend aux bénéfices commerciaux réalisés à l'étranger. En ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice au niveau fédéral, le holding peut bénéficier de la réduction pour participation¹²⁴.

Au sujet de l'impôt sur le capital, les holdings ne paient pas d'impôt sur le capital au niveau fédéral¹²⁵. Quant au niveau cantonal et communal, ils ont le droit à un impôt réduit. Par exemple, dans le Canton de Genève, ils doivent payer un taux effectif réduit de 0.3 pour mille¹²⁶.

Voici un exemple de calcul de l'impôt sur le bénéfice et le capital d'un holding :

Pascal a un holding, il remplit les trois conditions cumulatives ci-dessus et détient ce statut au niveau cantonal et fédéral. Son bénéfice net avant impôt est composé d'un revenu de participations s'élevant à CHF 200'000 et d'un revenu net d'intérêt de CHF 80'000. Quant à son capital, il est d'un million de francs en incluant les réserves et le report du compte de pertes et profits.

En ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice au niveau fédéral, Pascal a droit à la réduction pour participations selon l'article 69 et 70 de la LIFD. Pascal détient et gère deux participations dans d'autres sociétés. Voici comment s'applique la réduction pour participations :

Tableau 3 – Rendement net des participations

	Intitulé	Participation 1	Participation 2	Explication
120	Article 28, alinéa 2, LHID			
121	Article 28, alinéa 2, LHID			
122	Ce terme n'est pas défini dans le droit fiscal suisse, les Cantons peuvent donc l'interpréter de manière assez large. Ils peuvent prendre en compte dans le rendement des participations, les dividendes, les excédents de liquidation ainsi que les gains en capital réalisés sur les participations. Xavier Oberson, <i>Droit fiscal suisse 4^{ème} édition</i> , page 279			
123	Xavier Oberson, <i>Droit fiscal suisse 4^{ème} édition</i> , page 278			
124	Article 69 et 70, LIFD			
125	https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/d/Die%20Besteuerung%20der%20juristischen%20Personen%20gesamter%20Text.pdf.download.pdf/d_beststeuerung_ip_gesamt_f.pdf - page 26			
126	Article 34, LIPM			

Revenu des participations	50'000	150'000	Le rendement qui provient des participations détenues dans les autres sociétés.
Frais de financement¹²⁷	- 12'500 ¹²⁸	-25'000 ¹²⁹	Ces frais sont déterminés de la manière suivante : Calculer la proportion des participations en fonction des actifs de la société. Puis multiplier le résultat ci-dessus avec les intérêts passifs, frais de financement. Un exemple se trouve en note de bas de page.
5% couverture des frais d'administration¹³⁰	-2'500	-7'500	5% * 50'000 5% * 150'000
Rendement net des participations	35'000	117'500	

Le rendement net des participations total est donc égal à 35'000 + 117'500 = CHF 152'500.

Ensuite, le rendement net total est divisé par le bénéfice annuel afin de connaître la réduction.

$$152'500 / 280'000 = 54.5 \%$$

L'impôt sur le bénéfice est donc réduit de 54.5%.

$$\text{L'impôt fédéral est de } 280'000 * 7.83 / 107.83 = \text{CHF } 20'332$$

Puis ce résultat est réduit de 54.5 % pour donner l'impôt sur le bénéfice au niveau fédéral.

$$\text{CHF } 20'332 * 54.5 \% = \text{CHF } 11'081 \text{ (arrondi à l'entier par simplification)}$$

¹²⁷ Article 70, alinéa 1, LIFD

¹²⁸ $500'000 / 4'000'000 = 12.5\%$ (Poids de la participation 1 / Total des actifs)
Puis $12.5\% * 100'000 = \text{CHF } 12'500$
Les 12'500 correspondent aux intérêts passifs et autres frais pouvant y être assimilés. Article 70, alinéa 1, LIFD

¹²⁹ $1'000'000 / 4'000'000 = 25\%$ (Poids de participation 2 / Total des actifs)
Puis $25\% * 100'000 = \text{CHF } 25'000$

¹³⁰ Article 70, alinéa 1, LIFD

CHF 20'332 – CHF 11'081 = CHF 9'251

L'impôt sur le bénéfice de Pascal est de CHF 9'251.

Quant à l'impôt sur le capital, Pascal détient un capital-actions d'un CHF 1'270'749¹³¹, car le bénéfice après impôt est ajouté au capital, par conséquent, son impôt est de :

$1'270'749 \times 0.3$ pour mille = CHF 381 (Arrondi par simplification)

À ce montant doit s'ajouter les centimes additionnels cantonaux et communaux¹³² :

Tableau 4 – Centimes additionnels cantonaux et communaux dans le cadre d'un holding

Centimes additionnels cantonaux	$77.50\% \times \text{CHF } 381 = \text{CHF } 295$
Centimes additionnels communaux	$\text{CHF } 381 \times 80\%^{133} = \text{CHF } 305$ $\text{CHF } 305 \times 45.50\% = \text{CHF } 139$
Fonds de péréquation	$\text{CHF } 381 \times 20\%^{134} = \text{CHF } 76$ $\text{CHF } 76 \times 43.50\% = \text{CHF } 33$
Total de l'impôt sur le capital	$381 + 295 + 139 + 33 = \text{CHF } 848^{135}$

Pascal paye un impôt sur le capital d'un montant de CHF 848.

3.2.15.2 Le statut « domicile¹³⁶ » et « mixte¹³⁷ »

Le statut « domicile » peut être obtenu par des sociétés de capitaux, des coopératives et des fondations qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse, mais qui y ont une activité administrative (Direction, assistance)¹³⁸.

Le statut « mixte » s'obtient lorsque des sociétés de capitaux et des coopératives ont une activité commerciale axée sur l'étranger et qu'elles n'ont en Suisse qu'une activité subsidiaire, c'est-à-dire secondaire¹³⁹.

¹³¹ $1'000'000 + (280'000 - 9'251)$

¹³² <https://www.ge.ch/document/baremes-centimes-additionnels-societes/telecharger>

¹³³ Article 293, lettre b), LCP, https://www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_d3_05.html

¹³⁴ Article 12, RDLCP, https://www.ge.ch/legislation/rsg/f/rsg_d3_05p04.html

¹³⁵ Les résultats ont été arrondis par simplification.

¹³⁶ Article 28, alinéa 3, LHID

¹³⁷ Article 28, alinéa 4, LHID

¹³⁸ Article 28, alinéa 3, LHID

¹³⁹ Article 28, alinéa 4, LHID

L'impôt sur le bénéfice à payer est le même pour ces deux statuts, sauf une spécificité propre au statut mixte. Cet impôt est constitué :

- « Du rendement des participations au sens de l'alinéa 1, ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt¹⁴⁰ ».
- « Les autres recettes de source suisse sont imposées de façon ordinaire¹⁴¹ ». Par exemple, le taux effectif pour le Canton de Genève et la ville de Genève est de 24.16 %¹⁴².
- « Les autres recettes de source étrangère sont imposées de façon ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative ou commerciale en Suisse¹⁴³ ». En effet, si la société a le statut de « domicile », elle sera imposée en fonction du poids de son activité administrative en Suisse, tandis qu'une société « mixte », sera imposée en fonction du poids de son activité commerciale en Suisse.
- « Les charges justifiées par l'usage commercial, en relation économique avec des rendements et des recettes déterminées, doivent être déduites de ceux-ci en priorité. Les pertes subies sur des participations au sens de la lettre a ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés à la lettre a¹⁴⁴ ».

Ces deux statuts donnent donc droit à ces différents allègements fiscaux dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice alors que les sociétés suisses, par exemple, sont imposées sur l'ensemble de leur bénéfice et au taux effectif du Canton et de la commune.

En ce qui concerne l'impôt sur le capital, au niveau fédéral¹⁴⁵, ces sociétés ne sont pas soumises à cet impôt, tandis qu'au niveau cantonal, elles sont soumises à un taux réduit. Par exemple, le taux effectif réduit est de 0.3 pour mille à Genève.

3.2.15.3 La Swiss Finance Branch

En Suisse, ce statut est aussi appelé « établissements financiers stables ». Celui-ci permet à un groupe étranger de prêter de l'argent à un établissement stable en Suisse. Par la suite, cet établissement aura alors un bénéfice imposable qui sera réduit selon les pratiques de l'AFC et des Administrations fiscales des Cantons. Ce sont des pratiques internes auxquelles je n'ai pas accès, cependant, selon le Temps¹⁴⁶ et une fiduciaire

¹⁴⁰ Article 28, alinéa 3, lettre a, LHID

¹⁴¹ Article 28, alinéa 3, lettre b, LHID

¹⁴² https://ge.ch/ecoguichetpmeppi/webfm_send/81 - page 67

¹⁴³ Article 28, alinéa 3, lettre c et alinéa 4, LHID

¹⁴⁴ Article 28, alinéa 3, lettre d, LHID

¹⁴⁵ https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerninformationen/d/Die%20Besteuerung%20der%20juristischen%20Personen%20gesamter%20Text.pdf.download.pdf/d_bestuerung_ip_gesamt_f.pdf - page 29

¹⁴⁶ <https://www.letemps.ch/suisse/finance-branch-juteuse-astuce>

nommée Fidag SA¹⁴⁷, ces établissements stables sont imposés à un taux effectif entre 2% et 4%. Au niveau fédéral, l'établissement stable devra payer 2% ou moins d'impôt sur le bénéfice, et en ce qui concerne le niveau cantonal et communal, celui-ci est imposé comme une société auxiliaire (domicile ou mixte).

Quant à l'alinéa 5 de l'article 28 de la LHID, celui-ci est aussi supprimé à la suite de l'abrogation des alinéas 2 à 4 de l'article 28 de la LHID. L'alinéa 5 spécifie que lorsqu'une diminution d'impôt à la source étrangère est demandée pour des recettes et des rendements, ceux-ci ne peuvent pas bénéficier des déductions prévues aux alinéas 2 à 4 si une convention internationale exige qu'ils soient imposés de manière ordinaire en Suisse.

Par exemple, un holding fait une demande de dégrèvement d'impôt à la source étrangère, mais une convention de double imposition indique que les rendements grevés de cet impôt doivent être imposés de façon ordinaire en Suisse. Dans ce cas, le holding a deux choix, soit il garde son statut fiscal spécial cantonal et il ne peut pas dégrever ses impôts à la source étrangers, soit il abandonne son statut spécial fiscal cantonal, mais seulement pour les rendements concernés par cette demande de dégrèvement¹⁴⁸.

3.3 Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la péréquation financière et la compensation des charges (PFCC)¹⁴⁹

La péréquation financière détermine la répartition des tâches, des compétences ainsi que les relations financières de manière verticale, entre Confédération et Cantons et horizontale, entre Cantons. De plus, celle-ci a plusieurs objectifs¹⁵⁰ comme notamment :

- « De réduire les disparités entre Cantons en ce qui concerne la capacité financière¹⁵¹ ».
- « De compenser les charges excessives des Cantons dues à des facteurs géo-topographiques¹⁵² ou socio-démographiques¹⁵³ ».
- « De maintenir la compétitivité fiscale des Cantons à l'échelle nationale et internationale¹⁵⁴ ».

¹⁴⁷ http://www.fidag-sa.ch/media/fidag/document/0/presentation-florey-c. actualites-fiscales_20160127.pdf

¹⁴⁸ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse 4^{ème} édition*, page 280

¹⁴⁹ PFCC, <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20012239/index.html>

¹⁵⁰ Article 135, Constitution fédérale

¹⁵¹ Article 135, alinéa 2, lettre a de la Constitution fédérale

¹⁵² Facteur prenant en compte l'altitude, la pente des terrains et la structure des habitats du Canton.

¹⁵³ Article 135, alinéa 2, lettre c de la Constitution fédérale

¹⁵⁴ Article 135, alinéa 2, lettre e de la Constitution fédérale

Deux outils ont donc été mis en place afin de répondre à ces objectifs. Premièrement, une péréquation financière selon les ressources qui est en relation verticale et horizontale, puis une indemnisation des charges qui se fait de manière verticale.

Le premier outil¹⁵⁵, qui est la péréquation des ressources, permet de diminuer les disparités entre Cantons à fort et faible potentiel de ressources, car ils n'ont pas tous la même capacité de financement. Un fonds est donc constitué par la Confédération et les Cantons à fort potentiel de ressources afin de redistribuer celui-ci aux Cantons à faible potentiel. Ce fonds est composé de contributions et celles-ci sont fixées par l'Assemblée fédérale pour une durée de quatre ans¹⁵⁶.

Afin de déterminer les Cantons à fort et faible potentiel, il faut tout d'abord calculer leur potentiel de ressources fiscales. Actuellement, selon la PFCC, ce potentiel se calcule sur la base :

- « Du revenu imposable des personnes physiques selon la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct »¹⁵⁷.
- « De la fortune imposable des personnes physiques »¹⁵⁸.
- « Des bénéfices imposables des personnes morales selon la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct »¹⁵⁹.

Quant à l'OPFCC¹⁶⁰, celle-ci entre plus dans les détails et précise la composition du potentiel de ressources d'un Canton. Ce potentiel se base sur l'assiette fiscale agrégée d'un Canton et provient de la somme¹⁶¹ :

- « Des revenus déterminants des personnes physiques¹⁶² ».
- « Des revenus déterminants pour l'imposition à la source¹⁶³ ».
- « De la fortune déterminante des personnes physiques¹⁶⁴ ».
- « Des bénéfices déterminants des personnes morales sans statut fiscal spécial¹⁶⁵ ».
- « Des bénéfices déterminants des personnes morales jouissant d'un statut fiscal spécial¹⁶⁶ ».

¹⁵⁵ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, p. 27

¹⁵⁶ Article 9, PFCC

¹⁵⁷ Article 3, alinéa 2, lettre a, PFCC

¹⁵⁸ Article 3, alinéa 2, lettre b, PFCC

¹⁵⁹ Article 3, alinéa 2, lettre c, PFCC

¹⁶⁰ Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges

¹⁶¹ Article 1, alinéa 1, OPFCC

¹⁶² Article 1, alinéa 1, lettre a, OPFCC

¹⁶³ Article 1, alinéa 1, lettre b, OPFCC

¹⁶⁴ Article 1, alinéa 1, lettre c, OPFCC

¹⁶⁵ Article 1, alinéa 1, lettre d, OPFCC

¹⁶⁶ Article 1, alinéa 1, lettre e, OPFCC

- « Des répartitions fiscales déterminantes de l'impôt fédéral direct¹⁶⁷ ».

Ensuite, afin de déterminer précisément quels Cantons ont un faible ou fort potentiel, la Confédération applique un indice de ressources¹⁶⁸. Celui-ci est calculé en prenant le potentiel de ressources par habitant d'un Canton divisé par celui de la Suisse et multiplié par 100. Si le résultat de ce calcul se situe au-dessus de 100¹⁶⁹, alors le Canton a un fort potentiel de ressources et inversement.

Par exemple, le Canton de Genève a un potentiel de ressources fiscales en 2018 de CHF 22'672'980'000 et une population moyenne résidente de 470'812 habitants.

Son potentiel de ressources par habitant est de :

$$\text{CHF } 22'672'908'000 / 470'812 \text{ habitants} = 48'157$$

Le potentiel de ressources de la Suisse est égal à la somme de tous les Cantons divisés par la totalité des habitants, c'est-à-dire :

$$\text{CHF } 269'463'841'000 / 8'175'340'000 \text{ habitants} = 32'961$$

Donc, l'indice de ressources pour le Canton de Genève est égal à :

$$(48'157 / 32'961) * 100 = 146.1$$

146.1 est plus grand que 100, donc le Canton de Genève a un fort potentiel de ressources¹⁷⁰, c'est pourquoi la Confédération ne lui versera pas de fonds. Au contraire, le Canton de Genève contribue au fonds¹⁷¹ de péréquation des ressources, dans le but de le redistribuer aux Cantons à un faible potentiel. Les valeurs utilisées ci-dessus se trouvent dans l'annexe 1 de l'OPFCC¹⁷².

En plus de cette approche verticale, il y a aussi un rapport horizontal, c'est-à-dire entre Cantons et qui a pour but de réduire les différences entre eux dues à la concurrence fiscale.

Quant au second outil¹⁷³, il permet à la Confédération de venir en aide aux Cantons qui font face à des charges excessives lors de développements sociodémographiques et

¹⁶⁷ Article 1, alinéa 1, lettre f, OPFCC et article 21, OPFCC

¹⁶⁸ Article 4, OPFCC

¹⁶⁹ L'indice des ressources est égal à 100. Article 4, alinéa 2, OPFCC

¹⁷⁰ Article 4, alinéa 4, OPFCC

¹⁷¹ Article 4, alinéa 1, PFCC

¹⁷² <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20071271/index.html>

¹⁷³ Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, p. 28

géo-topographiques. La distribution des fonds afin de compenser les charges est choisie par l'Assemblée fédérale, pour une durée de quatre ans¹⁷⁴.

À la suite de l'entrée en vigueur du PF17, les Cantons vont modifier leur taux d'imposition cantonaux, ce qui aura pour résultat de modifier le potentiel de ressources fiscales. C'est pourquoi la Confédération se doit de changer la péréquation financière. Le PF17 apporte des modifications dans la PFCC et à cela, il ajoute une ordonnance afin d'expliquer la nouvelle méthode de calcul de l'AFA¹⁷⁵.

3.3.1 Potentiel de ressources (Article 3, alinéa 3, deuxième et troisième phrase, PFCC)

Actuellement, l'alinéa 3 du 3^{ème} article de la PFCC distingue les bénéfices provenant de sociétés ayant un statut fiscal spécial cantonal et celles qui n'en n'ont pas. À la suite de la suppression des statuts fiscaux spéciaux cantonaux, cet alinéa est modifié car la base de calcul pour le potentiel de ressources change. La base de calcul actuelle est décrite ci-dessus¹⁷⁶ et le PF 17 apporte des modifications à la 2^{ème} et 3^{ème} phrases de l'article 3 de la PFCC. Désormais, la loi précise qu'elle distingue les bénéfices provenant des sociétés qui jouissent de la patent box¹⁷⁷ des sociétés ordinaires.

3.3.2 Dispositions transitoires concernant la modification du... (Article 23a, PFCC)

Cet article comporte quatre alinéas.

Le premier alinéa précise que la nouvelle méthode de calcul sera mise en place progressivement pour les sociétés qui avaient un statut spécial fiscal cantonal. Actuellement, le calcul se fait avec un facteur bêta¹⁷⁸ et celui-ci sera utilisé pendant encore cinq ans après l'entrée en vigueur de la réforme. Ce facteur sera ensuite diminué d'un cinquième (20%¹⁷⁹) chaque année. La nouvelle méthode de calcul basée sur des facteurs zêta-1¹⁸⁰ et 2¹⁸¹ sera utilisée sur ce 20% résiduel, ainsi que sur son cumul au fil

¹⁷⁴ Article 9, PFCC

¹⁷⁵ Assiette fiscale agrégée

¹⁷⁶ Travail de Bachelor, pages 29-30

¹⁷⁷ Article 24b LHID

¹⁷⁸ Le facteur bêta est utilisé afin de pondérer le bénéfice net imposable déduit du rendement des participations provenant de société ayant un statut fiscal spécial cantonal. Ce coefficient est égal à la somme entre un facteur de base déterminé selon le statut fiscal spécial cantonal et un facteur de majoration calculé à l'annexe 6 de l'OPFCC. Article 18 à 20, OPFCC

¹⁷⁹ Article 23a, alinéa 1, PFCC

¹⁸⁰ Ce coefficient est la relation entre les bénéfices provenant des personnes morales et les revenus et la fortune des personnes physiques. Article 20b, alinéa 1, OFPCC

¹⁸¹ Ce facteur correspond à la moyenne des bénéfices qui sont admis à la patent box et selon les dernières années de calcul accessibles. Article 20b, alinéa 2, OFPCC

des ans. La mise en place de ces coefficients est primordiale, car ils permettent de réduire l'impact des politiques fiscales de chaque Canton et reflète la situation économique du Canton. Voici la progression des coefficients zêta :

Tableau 5 – Progression des facteurs zêta

Années de calcul	Facteur bêta	Facteurs Zêta
2020	100%	0%
2021	80%	20%
2022	60%	40%
2023	40%	60%
2024	20%	80%
2025	0%	100%

Le second alinéa spécifie que les sociétés, qui ont renoncé volontairement à leur statut fiscal cantonal spécial après le 31 décembre 2016, bénéficieront aussi de la méthode de calcul prévue à l'alinéa 1.

L'alinéa 3 stipule que le Conseil Fédéral a le droit d'adopter des seuils et des plafonds concernant les facteurs zêta-1 et 2. Cette disposition est importante car l'ancienne et la nouvelle méthode de calcul se chevaucheront durant quelques années, donc les données disponibles pour l'AFA seront limitées.

Quant à l'alinéa 4, il vise à garantir la dotation minimale de 85% qui apparaît à l'article 6, alinéa 3 de la PFCC. Ce pourcentage représente les ressources fiscales qu'un Canton à faible potentiel doit atteindre après la distribution du fonds¹⁸² expliqué à l'article 6 de la PFCC. Ce dernier est constitué par la Confédération et les Cantons à fort potentiel. Les 85% de cette dotation correspondent à la moyenne suisse du potentiel de ressources fiscales. À la suite de la baisse de l'impôt sur le bénéfice au niveau cantonal, cette cible de 85% sera difficile à atteindre, c'est pourquoi comme base alternative, la Confédération prendra le dernier potentiel de ressources calculé avec l'ancienne loi. Afin d'aider les Cantons à faible potentiel lors de cette transition, la Confédération leur versera des aides complémentaires d'une valeur de 180 millions de francs chaque année.

¹⁸² Article 6, PFCC

3.4 Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges¹⁸³

Au travers de l'ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges le Conseil Fédéral régit les règles d'application de la nouvelle méthode de calcul et de la base à utiliser pour celles-ci.

3.4.1 L'assiette fiscale agrégée (Article 1 OPFCC)

La méthode actuelle de calcul du potentiel de ressources¹⁸⁴ d'un Canton est expliqué à la page 29 du présent travail. Ce calcul est égal à une moyenne de l'AFA d'un Canton de trois années consécutives. Les années à prendre en compte sont celles d'il y a quatre, cinq et six ans¹⁸⁵.

L'article 1 de l'OPFCC est modifié car les statuts spéciaux fiscaux cantonaux sont supprimés. Par conséquent la base de calcul pour le potentiel de ressources est modifiée.

Dans l'alinéa 1 de cet article¹⁸⁶, la lettre d) est rectifiée et prend en considération les bénéfices déterminants des personnes morales au sens large et met en œuvre l'article 3, alinéa 3 de la PFCC expliqué à la page 31 du présent travail. Alors que la lettre e) est supprimée à la suite de l'abandon des statuts fiscaux spéciaux cantonaux.

En ce qui concerne les articles 15, 16, 17, 18, 19 et 20 de cette Ordonnance, qui sont actuellement utilisés pour le calcul de potentiel de ressources, ils seront supprimés progressivement à partir de 2020. Lorsque la base de calcul pour le potentiel de ressources n'aura plus besoin de ces articles, ils seront totalement supprimés. Durant cette période de transition la base de calcul mélangera les deux méthodes, afin d'arriver à la nouvelle. La période de transition se terminera en 2025¹⁸⁷.

3.4.2 Base de calcul applicable aux personnes morales (Article 20a OPFCC)

Ce nouvel article fait partie de la section 6a) de cette ordonnance et est complété par deux autres articles (20b) et 20c)), afin de présenter et expliquer la nouvelle base de calcul des bénéfices déterminants des personnes morales et des facteurs zêta. L'article 20a) comprend quatre alinéas et présente la base de calcul des bénéfices des personnes morales.

¹⁸³ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20071271/index.html>

¹⁸⁴ Ordonnance de consultation, article 1, OPFCC

¹⁸⁵ Article 2, alinéa 3, OPFCC

¹⁸⁶ Ordonnance de consultation, article 1, alinéa 1, OPFCC

¹⁸⁷ Rapport de consultation du PF 17, page 27

Les alinéas 1 à 3 expliquent comment calculer le bénéfice déterminant des personnes morales.

L'alinéa 1 définit le bénéfice déterminant des personnes morales. Celui-ci se calcule en se référant à l'article 58 de la LIFD. De plus, il ne faut pas oublier d'effectuer la déduction provenant du rendement net des participations¹⁸⁸. Les sociétés de participations (SA, Sàrl, ...) ont le droit à une réduction de leur impôt sur le bénéfice si elles remplissent une des trois conditions de l'article 69 de la LIFD :

- « La société possède 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société »¹⁸⁹.
- « Elle participe pour 10% au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société »¹⁹⁰.
- « Elle détient des droits de participations d'une valeur vénale d'un million de francs au moins »¹⁹¹.

Par exemple, Pascal possède une société anonyme et détient 15% d'une autre société. Comme il remplit la première condition ci-dessus, la société anonyme de Pascal a le droit à la réduction prévue à l'article 69 de la LIFD. La réduction se calcule de la manière suivante :

Tableau 6 – Rendement net des participations

Intitulé	Montant	Explication
Revenu des participations	50'000	Le rendement qui provient des participations détenues dans l'autre société.
Frais de financement¹⁹²	- 1000 ¹⁹³	Ces frais sont déterminés de la manière suivante : Calculer la proportion des participations en fonction des actifs de la société. Puis multiplier le résultat ci-dessus avec les intérêts passifs, frais de financement. Un exemple se trouve en note de bas de page.

¹⁸⁸ Le rendement net des participations s'obtient en soustrayant du revenu des participations, les frais de financement ainsi que les 5% de couverture des frais d'administration. Article 70, alinéa 1, LIFD

¹⁸⁹ Article 69, lettre a, LIFD

¹⁹⁰ Article 69, lettre b, LIFD

¹⁹¹ Article 69, lettre c, LIFD

¹⁹² Article 70, alinéa 1, LIFD

¹⁹³ $150'000 / 750'000 = 20\%$ (Poids de la participation / total des Actifs)

Puis $20\% * 5'000 = 1'000$

Les 1'000 correspondent aux intérêts passifs et autres frais pouvant y être assimilé. Article 70, alinéa 1, LIFD

5% couverture des frais d'administration¹⁹⁴	-2'500	5% * 50'000
Rendement net des participations	46'500	

Ensuite, Pascal doit établir le rapport entre son rendement net des participations et son bénéfice net total, c'est-à-dire :

$$(46'500 / 100'000) * 100 = 46.5\%$$

La réduction de l'impôt est donc de 46.5%.

Il est important de noter que si les rendements sont égaux ou supérieurs au bénéfice net imposable, le bénéfice déterminant est nul¹⁹⁵, la réduction est totale.

Ensuite, l'alinéa 2 ajoute que les bénéfices issus des brevets et droits comparables selon l'article 24b¹⁹⁶ de la LHID sont pondérés par un coefficient nommé zêta-2. Ces bénéfices sont additionnés aux bénéfices ordinaires calculés dans l'alinéa 1 de l'article 24b.

Puis, l'alinéa 3 se fonde sur l'article 25b de la LHID afin de limiter la réduction fiscale. Par conséquent, afin de respecter la limitation totale de la réduction fiscale à 70%, cet alinéa précise que si l'addition des bénéfices calculés à l'alinéa 2 dépasse les 30% du bénéfice calculé à l'alinéa 1, le bénéfice déterminant est alors égal à l'addition des bénéfices de l'alinéa 2, multipliés par le facteur zêta-1. Sinon, c'est le 30% du bénéfice calculé à l'alinéa 1 qui est multiplié par le coefficient zêta-1.

Par exemple, le bénéfice calculé à l'alinéa 2¹⁹⁷ est de 30'000. Ce montant de 30'000 est égal à 56.6%¹⁹⁸ du bénéfice déterminant de Pascal calculé à l'alinéa 1. Ce bénéfice dépasse les 30% indiqué dans l'alinéa 3¹⁹⁹, donc c'est le bénéfice de 30'000 qu'il faut prendre en compte et le pondérer par le facteur Zêta-1.

Toutefois, si Pascal avait un bénéfice de 15'900²⁰⁰ selon l'alinéa 2, donc égal à 30% du bénéfice déterminant calculé auparavant, le coefficient zêta-1 aurait été appliqué sur les 15'900.

¹⁹⁴ Article 70, alinéa 1, LIFD

¹⁹⁵ Article 15, alinéa 2, OPFCC

¹⁹⁶ Voir le calcul des bénéfices provenant des brevets et droits comparables aux pages 42-44 de ce travail.

¹⁹⁷ Version provisoire du PF 17, article 20a, OPFCC

¹⁹⁸ $(30'000 * 100) / 53'000 = 56.6\%$

¹⁹⁹ Version provisoire du PF 17, article 20a, OPFCC

²⁰⁰ $53'000 * 0.3 = 15'900$

Enfin, l'alinéa 4 précise que si le résultat obtenu selon les alinéas 1 à 3 est négatif, alors le bénéfice déterminant des personnes morales est nul.

Par exemple, à la suite du calcul selon les alinéas 1 à 3, Pascal constate qu'il a une perte de CHF 8'500. Lorsque le contribuable fait face à une perte, celle-ci est reportée l'année suivante dans le but d'être prise en compte par le bénéfice de l'année suivante. Le report de pertes peut être effectué sur une période de sept ans²⁰¹ au maximum. Pascal ne paye donc pas d'impôt sur le bénéfice, par contre l'impôt sur le capital doit être payé, qu'il soit en perte ou en bénéfice.

3.4.3 Calcul des facteurs zêta-1 et zêta-2 (Article 20b OPFCC)

Cet ajout d'article explique ce que représente ces deux coefficients zêta et comment les calculer. Le facteur zêta-1 se calcule en divisant « l'exploitation du potentiel fiscal des bénéfices des personnes morales par l'exploitation du potentiel fiscal des revenus et de la fortune des personnes physiques²⁰² ».

Voici comment les deux composantes de ce facteur s'obtiennent :

Tableau 7 – Calcul du facteur zêta-1²⁰³

Calcul
<p>« Recette de l'impôt sur le bénéfice des Cantons et des communes » + « La part des Cantons à l'impôt fédéral direct (IFD) sur les bénéfices des personnes morales. » = « Recettes fiscales générées par les personnes morales » ÷ « Les bénéfices des personnes morales » = « Exploitation fiscale des bénéfices des personnes morales »</p>
<p>« Recette de l'impôt sur le revenu des Cantons et des communes » + « Part des Cantons à l'IFD sur les revenus des personnes physiques » + « Produit de l'impôt à la source » + « Produit de l'impôt sur la fortune » = « Recettes fiscales générées par les personnes physiques »</p>

²⁰¹ Article 67, LIFD

²⁰² Rapport de consultation du PF 17, page 27

²⁰³ Rapport de consultation du PF 17, page 28

« Revenus déterminants des personnes physiques »
+
« Revenus déterminants soumis à l'impôt à la source »
+
« Fortunes déterminantes »
=
« Assiette fiscale des personnes physiques »
« Recettes fiscales des personnes physiques »
÷
« Assiette fiscale des personnes physiques »
=
« Exploitation du potentiel fiscal des personnes physiques »

L'alinéa 2 explique que le coefficient zêta-2 « correspond à l'exploitation moyenne des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables au sens de l'article 24b), LHID²⁰⁴ ».

Ces deux coefficients zêtas sont calculés par rapport à l'ensemble des Cantons et des communes, donc il existe un seul zêta de chaque, applicable à tous. Cela permet de réduire la concurrence fiscale entre les Cantons.

3.4.4 Base de calcul applicable aux cantons (Article 20c, OPFCC)

Cet article précise qu'une annexe²⁰⁵ est à disposition des Cantons. Dans celle-ci est recensé le total des bénéfices déterminants des personnes morales étant assujetties dans le Canton pour l'année de référence concernée.

D'autres articles sont abrogés car ils ne sont plus à jour et par conséquent ne sont plus utiles. Il s'agit des articles 51 à 55, 56 alinéa 1 à 3 et 57 de l'OPFCC.

3.4.5 Calcul du potentiel de ressources (Article 57a OPFCC)

Cet article est indispensable afin de préciser que l'ancienne méthode²⁰⁶ de calcul du potentiel de ressources fiscales est valable pour les années précédents 2020 et que par la suite la nouvelle méthode sera applicable (Article 20a à 20c, OPFCC).

3.4.6 Maintien des facteurs bêta (Articles 57b, OPFCC)

Ce nouvel article comporte trois alinéas.

Le premier alinéa annonce qui est touché par le maintien des facteurs bêta. Lorsque les statuts fiscaux spéciaux cantonaux seront supprimés, les sociétés qui ont actuellement

²⁰⁴ Version provisoire du PF 17, article 20b, alinéa 2, OPFCC

²⁰⁵ <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49594.pdf>

²⁰⁶ Section 5 et 6 de l'OPFCC

un de ces statuts se verront appliquer les facteurs bêta²⁰⁷ en vigueur lors des années 2020 à 2024. Cette méthode va permettre d'apporter une transition plus douce aux sociétés à statut fiscal spécial cantonal et aux sociétés qui auraient renoncé d'elles-mêmes à ces statuts après le 31 décembre 2016²⁰⁸.

L'alinéa 2 précise que les parts de bénéfices qui ne sont plus pondérées par les facteurs bêtas à la suite de la réduction du volume expliquée à l'article 23a)²⁰⁹, alinéa 1 de la PFCC, sont multipliées par les coefficients zêta correspondants selon l'article 20a) de l'OPFCC.

L'alinéa 3 précise la marche à suivre lorsque le bénéfice déterminant évalué aux alinéas 1 et 2 est inférieur à 30% du bénéfice obtenu lors du calcul effectué à l'article 20a), alinéa 1 de l'OPFCC. Dans ce cas, celui-ci ne respecte pas la limitation de la réduction fiscale²¹⁰, par conséquent, il est multiplié par le coefficient zêta-1 et est utilisé comme bénéfice déterminant.

Quant à l'alinéa 4, il précise que les facteurs bêta concernant l'année de référence 2020 se trouvent à l'annexe 6a) de cette ordonnance.

3.4.7 Collecte des données nécessaires au maintien des facteurs bêta (Article 57c, OPFCC)

Cet article est composé de trois alinéas.

Le premier alinéa ordonne aux Cantons de recenser le nombre de personnes morales qui ont droit à un statut spécial fiscal cantonal. Ceci dans le but de continuer d'appliquer les facteurs bêta à ces entreprises lors de la transition aux coefficients zêta.

L'alinéa 2 spécifie comment calculer la base de calcul qui sera pondérée par le coefficient bêta lors de la transition aux facteurs zêta. Cette base ne changera pas jusqu'à la fin de la transition et elle correspond aux trois dernières années auxquelles l'entreprise bénéficiait d'un droit au statut fiscal spécial cantonal.

L'alinéa 3 spécifie le calcul de la pondération du bénéfice lors du cas d'une fusion ou d'une scission. Lors d'une fusion entre une personne morale ayant droit à un statut fiscal spécial cantonal et une autre n'y ayant pas droit, les bénéfices après fusion sont pondérés par le facteur bêta de manière proportionnel. En ce qui concerne une scission

²⁰⁷ Article 23a, alinéa 1 PFCC

²⁰⁸ Version provisoire du PF 17, article 57b, alinéa 1, OPFCC

²⁰⁹ Voir le tableau à la page 32 de ce travail.

²¹⁰ Version provisoire du PF 17, article 25b, alinéa 1, LHID

d'une personne morale ayant droit à un statut fiscal spécial cantonal, les deux sociétés sont pondérées par l'ancien coefficient bêta correspondant à la société.

3.4.8 Détermination des facteur zêta-1 et zêta-2 (Article 57d, OPFCC)

Cet article spécifie le pourcentage des deux coefficients zêta pour les années de calcul 2020 à 2024, car les six années nécessaires à la base de calcul ne seront pas disponibles dès l'entrée en vigueur du nouveau projet. C'est pourquoi la Confédération a le droit de fixer un seuil et un plafond pour ces deux facteurs.

En ce qui concerne le facteur zêta-1, celui-ci se situe entre 25% et 35% et sera modifié postérieurement lorsque les Cantons auront déterminé leurs impositions. Puis, pour le facteur zêta-2, il ne pourra être fixé qu'après, car il dépend des réductions que les Cantons appliqueront dans la patent box.

3.4.9 Contributions complémentaires, Base de calcul (Article 57e, OPFCC)

L'alinéa 1 explique comment sont calculées les contributions complémentaires. Elles sont calculées sur les montants standardisés²¹¹ pour l'année de référence 2023 et à cela s'ajoute les montants provenant de la péréquation financière de la même année de référence.

L'alinéa 2 précise que les contributions sont partagées entre les Cantons à faible potentiel de ressources dans le but qu'ils atteignent tous le même montant de recettes fiscales standardisées.

3.4.10 Prise en compte des contributions complémentaires (Article 57f, OPFCC)

La Confédération participe au fonds de péréquation des ressources avec les Cantons à fort potentiel. Il est indiqué, dans cet article, que les contributions complémentaires versées par la Confédération, selon l'article 57e de l'OPFCC, ne font pas partie de ce fonds. Ces contributions sont un montant supplémentaire distribué aux Cantons à faible potentiel, afin d'atteindre la dotation minimale de 85%²¹².

²¹¹ Article 5, OPFCC

²¹² Version provisoire du PF17, article 23a, alinéa 4, OPFCC

3.5 Loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions²¹³

Cette loi permet d'éviter aux entreprises une double imposition. C'est-à-dire qu'une personne morale²¹⁴ qui est, par exemple, présente en Suisse et en France n'est pas imposée dans les deux pays. Elle est imposée selon la situation de son siège ou administration effective²¹⁵ et CDI²¹⁶ signées entre la Suisse et d'autres pays. Le modèle de l'OCDE est utilisé afin de déterminer comment une société doit être imposée dans le cadre de CDI. S'il n'y a pas de CDI, le droit fiscal suisse²¹⁷ est la référence afin de déterminer l'imposition des personnes morales.

Tableau 8 – Modèle de l'OCDE sur la double imposition

Modèle OCDE ²¹⁸	Sans CDI	Avec CDI
Siège social hors Suisse mais administration effective en Suisse.	Imposition illimitée ²¹⁹ en Suisse et à l'étranger ²²⁰ .	Imposition illimitée en Suisse.
Siège social en Suisse mais administration effective hors Suisse.	Imposition illimitée en Suisse et potentiellement à l'étranger.	Imposition limitée ²²¹ en Suisse.

Dans le but d'éclaircir les cas de figure sans CDI, voici deux exemples :

Une société dispose d'une « boîte aux lettres » au Panama, c'est-à-dire qu'elle est enregistrée là-bas pour profiter des avantages fiscaux, mais elle n'y exerce aucune activité économique et elle a son administration effective en Suisse. Etant donné qu'il n'existe pas de CDI entre ces deux pays, la société est imposée dans les deux pays. En

²¹³ <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19510116/index.html>

²¹⁴ Article 49, LIFD

²¹⁵ Article 50, 51 et 52 de la LIFD

²¹⁶ Convention de Double Imposition

²¹⁷ Article 50, 51 et 52, LIFD

²¹⁸ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2014_mtc_cond-2014-fr#page28, Article 4

²¹⁹ La personne morale est dans ce cas imposée sur son bénéfice mondial et son capital. Cependant, « les entreprises, les établissements stables et les immeubles situés à l'étranger » sont imposés à l'étranger. Article 52, alinéa 1, LIFD

²²⁰ Imposé à l'étranger dans la mesure où le pays étranger applique le critère de rattachement selon le siège social.

²²¹ La personne morale est alors imposée de manière limitée, c'est-à-dire au « bénéfice imposable en Suisse au sens de l'article 51 de la LIFD ». Article 52, alinéa 2, LIFD

Suisse, selon le droit fiscal, elle est imposée de manière illimitée et au Panama, elle est imposée à un taux de 0%, car ce pays applique un taux nul.

Dans le second cas sans CDI, la société est imposée de manière illimitée en Suisse, car son siège social est en Suisse. Elle est aussi potentiellement imposée à l'étranger, dans le cas où le pays tiers est au courant que la société a son administration effective dans le pays.

3.5.1 Article 2, alinéa 1, lettre g) de cette loi fédérale

Actuellement, les différentes conventions conclues entre la Suisse et les pays étrangers permettent à une personne morale ou physique, ou une société en commandite, ou en nom collectif étant basée en Suisse et assujettie à l'impôt suisse en ce qui concerne les revenus issus de l'étranger, de dégrever l'impôt à la source étrangère non récupérable, dans le but de ne pas être imposé deux fois. Ce dégrèvement a lieu sur les dividendes, les intérêts, ainsi que les redevances provenant d'Etats tiers²²².

Aujourd'hui, un établissement stable basé en Suisse et détenu par une entreprise étrangère ne peut pas dégrever l'impôt perçu par un état tiers. Par exemple, une société française a un établissement stable en Suisse, gérant un portefeuille d'actions provenant d'Autriche, Allemagne et Grande-Bretagne. Les revenus de ces actions sont imposés dans chacun des trois pays puis le montant restant est rapatrié en Suisse, car il fait partie du revenu de l'établissement stable. Ce montant est ajouté aux revenus issus de la Suisse et est imposé à nouveau. Ensuite le montant restant est rapatrié en France.

La modification apportée à l'article 2, alinéa 1, lettre g) va permettre au Conseil Fédéral de déterminer selon quelles conditions un établissement stable aura droit à l'imputation forfaitaire d'impôt, afin de ne pas faire face à une double imposition économique comme expliqué ci-dessus.

3.6 Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

Cette ordonnance sera mise en vigueur lorsque le PF 17 aura été voté. Celle-ci a pour but d'expliquer l'imposition dans le temps, les calculs à effectuer ainsi que les documents à fournir dans le but de bénéficier d'une imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables.

²²² <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/verrechnungssteuer/merkblaetter/da-m.pdf.download.pdf/da-mf.pdf>.

3.6.1 Le début et la fin de l'imposition réduite (Article 1 de cette ordonnance)

Cet article se compose de trois alinéas.

Le premier explique que l'admission à la patent box, donc à l'imposition réduite, ne peut débuter que sur demande du contribuable et avec la preuve²²³ que son brevet ou droit comparable existe.

Le deuxième alinéa indique que la fin de l'imposition réduite arrive lorsque le brevet ou droit comparable n'existe plus. Par exemple, selon la convention européenne²²⁴, la durée²²⁵ de vie d'un brevet européen est de 20 ans à partir de la demande d'obtention d'un brevet. Cette durée de vie de 20 ans est aussi utilisée en Suisse²²⁶. Quant aux droits comparables, la durée dépend du produit, de l'invention. La durée est variable et se situe dans une fourchette de 5 à 30 ans selon les lois citées au tableau 2 de la page 16 du présent travail. Donc, lorsque cette durée est passée, le brevet s'éteint et annonce la fin de l'imposition réduite. Toutefois, le contribuable a la possibilité de retirer le brevet ou le droit comparable de la patent box avant même qu'il ne s'éteigne.

Le troisième alinéa explique l'impact sur l'imposition d'un brevet ou droit comparable, lorsqu'en cas d'attaque le contribuable perd son brevet ou droit comparable. Par exemple, si Pascal voit un de ses brevets se faire attaquer par un concurrent et que ce concurrent gagne, le brevet de Pascal est immédiatement retiré de la patent box et n'est plus soumis à l'imposition réduite. Aucune reprise d'impôt n'est effectuée sur les périodes antérieures, mais lors des périodes suivantes ainsi que celle en cours, le brevet est imposé de manière ordinaire.

3.6.2 Principe de calcul (Article 2 de cette ordonnance)

Cet article précise comment est calculé le bénéfice net imposable dans la patent box. Celui-ci s'obtient par la multiplication des bénéfices avant impôts de chaque produit par leur quotient Nexus correspondant (expliqué à l'article 4) et en additionnant tous ces résultats. Un exemple de ce calcul se trouve aux pages 42 à 44 de ce travail.

²²³ La preuve est la date de délivrance du brevet ou du droit comparable.

²²⁴ Convention sur le brevet européen (CBE 2000) - <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20072179/201305030000/0.232.142.2.pdf>

²²⁵ Article 63, alinéa 1, CBE 2000

²²⁶ Article 14 K, alinéa 1, Loi fédérale sur les brevets d'invention (LBI) - <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19540108/index.html>

3.6.3 Calcul applicable lorsque des brevets et droits comparables sont inclus dans des produits (Article 3 de cette ordonnance)

L'article 3 de cette ordonnance explique clairement la méthode de calcul permettant de déterminer les bénéfices nets des brevets et droits comparables étant inclus dans un produit. C'est-à-dire que la société a déposé un brevet afin de protéger un produit qu'elle vient de créer. Ensuite, cette société a commercialisé ce produit et en a retiré du bénéfice.

Les alinéas 1 et 2 expliquent le calcul qui se trouve à l'article 24b, alinéa 2 de la LHID²²⁷. La méthode appliquée ci-dessous est la méthode résiduelle, cette dernière est utilisée en Suisse. De plus, les montants retirés du bénéfice (6% de coûts attribués au produit et la rémunération de la marque) qui ne sont pas soumis à l'imposition réduite de la patent box sont ajoutés au bénéfice net imposable dans le but d'être imposés de manière ordinaire.

Si une entreprise calcule son bénéfice éligible à l'imposition réduite en se basant sur le bénéfice net par produit, c'est que celle-ci tient une comptabilité détaillée par produit. Les bénéfices nets des brevets et droits comparables qui sont inclus dans un produit sont calculés de la manière suivante²²⁸ :

Tableau 9 – Répartition du bénéfice lorsque le brevet ou droit comparable est inclus dans un produit

	Produit A	Produit B	Produit C
Bénéfice net par produit	250	58	200
6% des coûts attribués à ce produit ²²⁹	-15	-3	-12
Rémunération de la marque ²³⁰	-25	-5	-20

²²⁷ Page 17 du présent travail.

²²⁸ Page 33 du rapport explicatif de consultation du PF17 -

<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49591.pdf>

²²⁹ Les 6% des coûts se calculent par rapport aux coûts présents dans le compte de pertes et profits. Dans le cas de cet exemple, nous allons considérer des coûts totaux d'un montant de CHF 500. Donc CHF 500 * 6% = CHF 30. Ces CHF 30 sont ensuite répartis sur chaque produit selon la comptabilité tenue par la société.

²³⁰ La rémunération de la marque est propre à chaque entreprise et produit. Pour plus d'informations, voir l'article 24b, alinéa 2 de la LHID à la page 17 de ce travail.

Bénéfice net imposable par produit	210	50	168
---	------------	-----------	------------

Ensuite, les bénéfices nets imposables de chaque produit sont multipliés par leur coefficient Nexus correspondant²³¹. Le calcul détaillé de ce coefficient se trouve aux pages 45-46 de ce travail.

Tableau 10 – Multiplication entre les bénéfices par produit et leur coefficient Nexus correspondant

	Produit A	Produit B	Produit C
Bénéfice net imposable par produit	210	50	168
Coefficient Nexus	80%	20%	50%
Bénéfice éligible à l'imposition réduite	168	10	84

Par la suite, les trois bénéfices ci-dessus sont additionnés, ce qui donne un total de CHF 262. Puis, selon l'article 24b, alinéa 1 de la LHID, ce bénéfice total est multiplié par le pourcentage de réduction admis qui est de 90%.

CHF 262 * 90% = CHF 236 (arrondi à l'entier par simplification)

La réduction totale provenant de la patent box est de CHF 236. Par conséquent, le résultat de la soustraction entre le bénéfice éligible à l'imposition réduite et la réduction est ajouté au bénéfice net imposable de l'entreprise.

CHF 262 – CHF 236 = CHF 26

Le montant de CHF 26 est ajouté au bénéfice net imposable de l'entreprise.

Toutefois, il se peut que nous ne puissions pas déterminer le bénéfice net par produit, c'est pourquoi il existe une méthode permettant de le calculer.

²³¹ Article 3, alinéa 2, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables.
<https://www.newsadmin.ch/newsadmin/message/attachments/49593.pdf>

L'alinéa 3 régit cette méthode²³² :

Tableau 11 – Méthode de calcul du bénéfice net à distribuer au produit

Bénéfice net imposable avant impôts	563
Impôts sur le capital et le bénéfice	-25
Résultat financier	-5
Résultat immobilier	-5
Résultat des participations	-5
Autres résultats non imputables à des brevets	-15
Bénéfice net à distribuer au produit	508

Puis l'alinéa 4 précise que le bénéfice obtenu ci-dessus est ainsi réparti proportionnellement sur chaque produit. Après cette répartition, les calculs des alinéas 1 et 2 démontrés ci-dessus s'appliquent à ce résultat pour trouver le bénéfice éligible à la patent box.

3.6.4 Quotient Nexus (Article 4 de cette ordonnance)

Cet article est composé de trois alinéas.

Le premier alinéa décrit le calcul du quotient Nexus qui est utilisé dans l'exemple précédant.

Voici le calcul de ce quotient :

$$\frac{(a + b) * 130\%}{(a + b) + (c + d)}$$

Tableau 12 - Signification des différentes lettres²³³ :

A	« Total des dépenses imputables au brevet, droit comparable ou au produit déjà engagées pour les travaux de R&D que le contribuable a effectués lui-même en Suisse ²³⁴ ».
B	« Total des dépenses imputables au brevet, au droit comparable ou au produit déjà engagées par le contribuable pour les travaux de R&D que des sociétés

²³² Page 33 du rapport explicatif de consultation du PF17

²³³ Article 4, alinéa 1, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

²³⁴ Article 4, alinéa 1, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

	du groupe au sens de l'article 963 du CO ont effectués en Suisse ou que des tiers indépendants ont effectués en Suisse ou à l'étranger ²³⁵ ».
C	« Total des dépenses déjà engagées pour l'acquisition des brevets et droits comparables qui sont inclus dans un produit ²³⁶ ».
D	« Total des dépenses imputables au brevet, au droit comparable ou au produit déjà engagées par le contribuable pour les travaux de R&D que des sociétés du groupe au sens de l'article 963 du CO, des entreprises ou établissements stables ont effectués à l'étranger ²³⁷ ».
130%	« Facteur de compensation des dépenses de R&D effectivement engagées à l'étranger auprès de sociétés du groupe au sens de l'article 963 du CO, d'entreprises ou d'établissements stables ²³⁸ ».

Il faut savoir que ce quotient se calcule pour chaque produit que l'entreprise crée, donc s'il y a trois produits, il faut faire trois fois le calcul. Le résultat maximum de ce quotient est de 100%.

Les résultats de cette multiplication sont additionnés et donnent le bénéfice ayant droit à l'imposition réduite de 90%.

L'alinéa 2 précise que dans les dépenses qui sont déjà engagées dans les travaux de R&D sont comprises les dépenses effectuées lors de la période fiscale actuelle et des dix périodes fiscales précédentes.

L'alinéa 3 spécifie que les dépenses concernant les intérêts, les loyers et l'immobilier, ne sont pas considérées dans ce calcul.

3.6.5 Pertes (Articles 5 de cette ordonnance)

Cet article se compose de deux alinéas.

L'alinéa 1 indique que si le calcul du bénéfice fait à l'article 3, alinéa 2 à 4 se solde par une perte, alors l'imposition réduite est annulée.

L'alinéa 2 stipule que si une perte est visible avant le calcul expliqué à l'article 3, alinéa 1 de cette ordonnance ou avant la multiplication par le quotient Nexus, l'imposition réduite n'est pas effective, car la société doit d'abord couvrir sa perte. Il y a donc un

²³⁵ Article 4, alinéa 1, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

²³⁶ Article 4, alinéa 1, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

²³⁷ Article 4, alinéa 1, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

²³⁸ Article 4, alinéa 1, Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

report de pertes autorisé. Lorsque la perte est couverte par le bénéfice acquis les périodes suivantes, le contribuable peut à nouveau bénéficier de l'imposition réduite.

Toutefois, il est important de noter que cette imposition réduite est supprimée lorsque tous les produits sont concernés par la perte. Si un seul produit est concerné et que l'addition de tous les bénéfices sont positifs alors il y a une imposition réduite. Voici un exemple afin de le démontrer :

Tableau 13 – Calcul du bénéfice net imposable par produit dans le cas d'une perte

	Produit A	Produit B	Produit C
Bénéfice net par produit	250	-58	200
6% des coûts attribués à ce produit	-15	-3	-12
Rémunération de la marque	-25	-5	-20
Bénéfice net imposable par produit	210	-66	168

Ensuite, comme dans l'exemple de l'article 3, ces bénéfices sont multipliés par leur coefficient Nexus correspondant.

Tableau 14 – Multiplication entre les bénéfices par produit et leur coefficient Nexus correspondant dans le cas d'une perte

	Produit A	Produit B	Produit C
Bénéfice net imposable par produit	210	-66	168
Coefficient Nexus	80%	20%	50%
Bénéfice éligible à l'imposition réduite	168	-13²³⁹	84

²³⁹ Arrondi à l'entier par simplification

La perte de ce produit n'a aucun impact sur le bénéfice total ayant droit à l'imposition réduite. Dans ce cas le bénéfice total est de CHF 239 et est ensuite multiplié par le pourcentage de réduction de 90%.

$\text{CHF } 239 * 90\% = \text{CHF } 215$ (Arrondi à l'entier par simplification)

Le bénéfice net imposable provenant de la patent box est égal à $\text{CHF } 239 - \text{CHF } 215 = \text{CHF } 24$. Ce montant est ensuite ajouté au bénéfice net imposable.

3.6.6 Adjonction, lors de la première imposition réduite, des dépenses de R&D déjà engagées (Article 6 de cette ordonnance)

Cet article comporte deux alinéas.

Le premier alinéa confirme ce qui est expliqué à l'article 24b), alinéa 3 de la LHID. Lorsque l'on a droit pour la première fois à une imposition réduite, les dépenses de R&D de la période fiscale en cours et des dix périodes précédentes sont comptabilisées dans le calcul, afin de ne pas bénéficier à nouveau d'une réduction sur ces dépenses. De plus, les dépenses de R&D qui ne sont pas directement imputables à un brevet ou droit comparable, sont réparties proportionnellement sur chacun des produits.

L'alinéa 2 ajoute à nouveau que l'on ne tient pas compte des dépenses d'intérêts, de loyer et immobilières.

3.6.7 Obligations en matière de documentation (Article 7 de cette ordonnance)

L'alinéa 1 de cet article stipule que le contribuable doit documenter chaque dépense de R&D et le bénéfice net concerné par celle-ci. Il doit donc répartir sur chaque brevet ou droit comparable les dépenses et le bénéfice net concerné. Le contribuable ne doit pas annexer cette documentation à la déclaration fiscale. Cependant, l'autorité fiscale peut la demander en cas de besoin.

Quant à l'alinéa 2, il spécifie que si la répartition des dépenses et du bénéfice net sur chaque produit ne correspond pas à la réalité de l'activité du contribuable car celle-ci est trop complexe, il peut faire cette répartition sur tous les produits. Toutefois, il doit en apporter la preuve avant de procéder de cette manière.

3.6.8 Obligation en matière de documentation en cas d'absence d'attribution (Article 8 de cette ordonnance)

Le premier alinéa explique que si lors de la première imposition réduite, le contribuable n'est pas capable d'attribuer les dépenses de R&D engagées les années précédentes, alors la totalité des dépenses de R&D pour la période fiscale en cours, ainsi que celles

des quatre années antérieures sont prises en compte dans le calcul du quotient Nexus, expliqué à la page 45 de ce travail.

Le deuxième alinéa précise que le calcul effectué à l'alinéa 1 doit être gardé pour les trois périodes fiscales futures. Ensuite, les dépenses de R&D engagées dès la première imposition réduite sont imputées aux différents produits, brevets ou droits comparables et prises en compte dans le calcul du quotient Nexus.

Par exemple, cette année, Pascal a décidé de faire une demande afin d'avoir droit à l'imposition réduite. Cependant, il est incapable d'imputer directement toutes les dépenses engagées aux différents produits correspondants. Par conséquent, il doit prendre en compte les dépenses des quatre dernières années précédentes, ainsi que celles de la période en cours dans le calcul du quotient. De plus, selon l'alinéa 2 de l'article 8 de cette Ordonnance, les dépenses de la période en cours font parties de la première imposition réduite. Pascal doit donc les imputer directement aux produits ou brevets ou droits comparables correspondants. Voici le calcul du quotient Nexus prenant en compte les dépenses des quatre périodes précédentes, ainsi que l'imputation direct des dépenses de la période en cours.

Tableau 15 – Calcul du quotient Nexus dans le cas d'une absence d'attribution

	Produit A	Produit B	Produit C
Dépenses A²⁴⁰	600	600	600
Dépenses B	500	500	500
Dépenses C	600	600	600
Dépenses D	90	90	90

²⁴⁰ L'explication des lettres A, B, C, D se trouve à la page 45 du présent travail. De plus les dépenses A, B, C, D comprennent les dépenses des quatre dernières années.

Dépenses de la période en cours²⁴¹	100	50	120
Calcul du quotient²⁴²	$\frac{(700 + 500) * 130\%}{700 + 500 + 600 + 90}$	$\frac{(600 + 500) * 130\%}{600 + 500 + 650 + 90}$	$\frac{(600 + 510) * 130\%}{600 + 510 + 650 + 150}$
Résultat²⁴³	83%	78%	76%

3.6.9 Calcul fondé sur les familles de produits (Article 9 de cette ordonnance)

L'alinéa 1 expose la possibilité d'effectuer les calculs de bénéfice imposable selon les familles de produits. Cela veut dire qu'à la demande du contribuable, l'autorité fiscale peut autoriser celui-ci à effectuer le calcul de l'article 3, alinéa 3 de cette ordonnance sur des familles de produits. Toutefois cette possibilité est une exception et est soumise à de forte restriction. Afin d'être reconnu comme famille de produit, il faut de faibles différences entre les produits et que ceux-ci proviennent du même brevet ou droit comparable.

L'alinéa 2 explique que si cette méthode de calcul est utilisée, elle doit l'être durant toute la durée de vie du brevet ou droit comparable concerné.

²⁴¹ Dans le cas présent, les dépenses de la période en cours s'ajoutent aux différentes dépenses selon le produit.

²⁴² Voir l'article 4 de l'Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables.

²⁴³ Par simplification, le résultat est arrondi à l'entier.

4. Conclusion

Tout projet a des avantages, des inconvénients ainsi qu'un impact financier. Ce dernier est très souvent calculé de manière approximative, car il est difficile de le chiffrer, c'est pourquoi je le traite de manière brève dans cette conclusion. Le Conseil Fédéral attend une compensation des pertes dites statiques, c'est-à-dire provenant de la mise en place de ce projet, par le biais de recettes dynamiques. Autrement dit, celles-ci vont dépendre du comportement des contribuables. Ce projet se profile avec des impacts positifs sur le long terme, car sur le court terme, les contribuables vont devoir s'habituer aux nouvelles impositions et outils en vigueur et ces derniers vont modifier leurs comportements.

Il est vrai que ce projet est très coûteux à court terme et il y a plusieurs incertitudes en ce qui concerne le coût, car un nombre élevé de facteurs entrent en ligne de compte. Les différentes parties prenantes de ce projet ont peur que le coût soit sous-estimé comme pour la RIE II en 2008. En effet, le coût était estimé à des dizaines de millions de francs de pertes par an, mais celles-ci ont été de 1²⁴⁴ voire 2²⁴⁵ milliards par an selon deux différentes sources. Malgré ces pertes, les recettes ont augmenté au fil des ans dans un cadre économique difficile, notamment avec la crise économique de 2008, ce qui prouve que cette réforme a eu des bienfaits sur l'économie suisse.

Aujourd'hui les citoyens et les milieux politiques veulent éviter un scénario similaire à la RIE II, c'est pourquoi ils demandent une évaluation de qualité des coûts liés à la mise en place de cette réforme. Les coûts estimés par an, se chiffrent en milliards. En effet, la Confédération a pour sa part estimé un coût de 920²⁴⁶ millions. À ce montant s'ajoutent les projections des Cantons qui se soldent par un total de 1'102 milliards. La perte initiale du projet se chiffre donc à 2'022 milliards. Cette perte devrait être compensée au fil des ans par les recettes que va générer le PF 17 et les changements de comportements des différents contribuables.

Selon moi, la modification de la loi par le biais du PF 17 permet à la Suisse de rester attractive et d'accroître sa compétitivité au niveau international. La suppression des régimes fiscaux spéciaux cantonaux à la suite des nouvelles normes internationales et des pressions imposées par l'UE et l'OCDE est inévitable et est une grande perte pour

²⁴⁴ Selon l'administration fédérale. <https://www.rts.ch/info/economie/8314864-reforme-fiscale-l-ombre-des-7-milliards-oublies-de-2008-plane.html>

²⁴⁵ Selon les syndicats. <https://www.rts.ch/info/economie/8314864-reforme-fiscale-l-ombre-des-7-milliards-oublies-de-2008-plane.html>

²⁴⁶ <http://www.agefi.com/home/suisse-economie-politique/detail/edition/online/article/la-reforme-de-la-fiscalite-des-entreprises-est-desormais-dans-les-mains-du-parlement-le-conseil-federal-na-presque-pas-retouche-son-projet-quil-concoit-comme-equilibre-il-avait-deja-472493.html>

la Suisse. Cependant les différentes mesures expliquées dans ce travail devraient permettre à la Suisse de développer un cadre propice au développement des sociétés.

La Suisse étant un petit pays par rapport à ses voisins et d'autres au niveau international, elle n'a pas les moyens de peser sur la politique fiscale étrangère, comme les USA ou la Russie. C'est pourquoi un contrôle de sa politique fiscale interne est primordial. En raison des pressions auxquelles la Suisse fait face et des normes qu'elle doit respecter, le peuple suisse se doit de répondre favorablement à ce projet qui constitue une alternative satisfaisante par rapport aux mesures actuelles. La Suisse a sûrement beaucoup plus à perdre en refusant ce projet qu'en l'acceptant, car l'UE est prête à mettre la pression sur la Suisse pour obtenir ce qu'elle veut. Par exemple, une négociation est actuellement en cours dans l'intention de mettre en place un accord institutionnel entre la Suisse et l'UE. Cependant, les négociations prennent du temps. C'est pourquoi l'UE a décidé de limiter l'accès de la Suisse au marché boursier européen à un an²⁴⁷.

Grâce à ce projet, la Suisse pourrait devenir un carrefour innovateur important du centre de l'Europe, ce qui n'est pas négligeable. Elle éviterait une délocalisation d'entreprises qui pourrait s'ensuivre, une hausse du chômage, ainsi qu'un refus d'entreprises à venir s'installer en Suisse. Outre le principal outil mis en vigueur qui est la patent box et sa mesure complémentaire qui est la déduction des dépenses de R&D, les Cantons vont diminuer leur taux d'imposition sur le bénéfice. Cette mesure va inciter les entreprises déjà établies à ne pas délocaliser leur bénéfice dans d'autres pays, afin qu'il soit imposé en Suisse et permettra d'attirer de nouvelles entreprises grâce à ce faible taux d'imposition. Actuellement le taux effectif à Genève est, par exemple, de 24.16%, alors que le nouveau taux sera de 13.49%²⁴⁸. Le Canton de Genève est un carrefour international et se doit de rester compétitif, tant au niveau mondial que national. Par exemple, le Canton de Vaud mettra en place son nouveau taux début 2019. Celui-ci sera de 13.79%²⁴⁹ contre 20.95% aujourd'hui.

D'un point de vue personnel, ce travail a été un réel défi à relever. J'ai choisi ce sujet proposé par M. Butty, car il traite de l'actualité et que la fiscalité m'intéresse. Tout au long de mes recherches et analyses, j'ai pu approfondir mes connaissances sur le droit fiscal suisse et plus précisément sur l'imposition des personnes morales. Ce sujet m'a

²⁴⁷ <https://www.letemps.ch/suisse/berne-espere-lever-lincertitude-boursiere-lete>

²⁴⁸ <https://www.ge.ch/document/projet-fiscal-17-conseil-federal-entendu-revendications-cantons>

²⁴⁹ <https://www.rts.ch/info/regions/vaud/9049089-vaud-appliquera-sa-reforme-de-la-fiscalite-des-entreprises-des-2019.html>

permis de voir comment sont récoltés une partie des impôts dans le but de contribuer au développement de notre pays. J'ai été étonné de voir quelles mesures étaient utilisées, notamment avec la péréquation financière. Je n'avais jamais entendu parler de cet outil et je trouve que l'esprit de solidarité qui est transmis à travers celui-ci est une grande force pour notre pays.

Bibliographie

Livre

OBERSON, Xavier, 2012. *Droit fiscal Suisse 4^{ème} édition*. Helbing Lichtenhahn. ISBN 978-3-7190-3020-9

Lois

Constitution fédérale de la Confédération suisse (Cst. ; RS 101). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 18 avril 1999. Mise à jour le 1 janvier 2018. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19995395/index.html>

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 14 décembre 1990. Mise à jour le 1 janvier 2018. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900329/index.html>

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 14 décembre 1990. Mise à jour le 1 janvier 2018. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900333/index.html>

Loi fédérale sur la péréquation financière et la compensation des charges (PFCC ; RS 613.2). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 3 octobre 2003. Mise à jour le 1 janvier 2012. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20012239/index.html>

Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFCC ; RS 613.21). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 7 novembre 2007. Mise à jour le 1 janvier 2018. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20071271/index.html>

Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFCC ; RS 613.21). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 7 novembre 2007. Modification prévue lors de l'entrée en vigueur du PF 17. Disponible à l'adresse : <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49594.pdf>

Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables. *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. Mise en vigueur prévue lors de l'entrée en vigueur du PF 17. Disponible à l'adresse : <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49593.pdf>

Loi fédérale relative au Projet fiscal 17 (PF 17). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. Entrée en vigueur prévue pour 2019-2020. Disponible à l'adresse : <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/51756.pdf>

Loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM ; D 3 15). *Site officiel de l'Etat de Genève [en ligne]*. 23 septembre 1994. Disponible à l'adresse : https://www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_d3_15.html

Loi générale sur les contributions publiques (LCP ; D 3 05). *Site officiel de l'Etat de Genève[en ligne]*. 9 novembre 1887. Mise à jour le 1 juillet 2017. Disponible à l'adresse : https://www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_d3_05.html

Règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques (RDLC ; D 3 05.04). *Site officiel de l'Etat de Genève[en ligne]*. 30 décembre 1958. Mise à jour le 1 janvier 2018. Disponible à l'adresse : https://www.ge.ch/legislation/rsg/f/rsg_d3_05p04.html

Loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (672.2). *Le portail du gouvernement suisse [en ligne]*. 22 juin 1957. Mise à jour le 1 décembre 2017. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19510116/index.html>

Modèle de convention fiscale de l'OCDE. *OCDE [en ligne]*. 30 juillet 1963. Mise à jour le 21 novembre 2017. Disponible à l'adresse : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2014_mtc_cond-2014-fr#page28

Sites web

LE PORTAIL DU GOUVERNEMENT SUISSE. *Le portail du Gouvernement suisse [en ligne]*. Disponible à l'adresse : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil.html>

REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE. *République et canton de Genève [en ligne]*. Disponible à l'adresse : <https://www.ge.ch>

FIDAG SA. *Fidag SA fiduciaire [en ligne]*. 27 janvier 2016. [Consulté le 20 mars 2018]. Disponible à l'adresse : http://www.fidag-sa.ch/media/fidag/document/0/presentation-florey-c_actualites-fiscales_20160127.pdf

RADIO TELEVISION SUISSE. *RTS [en ligne]*. Disponible à l'adresse : <https://www.rts.ch/info/>

LE TEMPS. *Site suisse d'information – Le Temps [en ligne]*. Disponible à l'adresse : <https://www.letemps.ch>

AGEFI. *Quotidien de l'agence économique et financière à Genève [en ligne]*. [Consulté le 15 mai 2018]. Disponible à l'adresse : <http://www.agefi.com>

Annexe 1 : Loi fédérale relative au Projet fiscal 17

Loi fédérale relative au Projet fiscal 17 (PF 17)

du ...

*L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,
vu le message du Conseil fédéral du ...¹,
arrête:*

I

Les actes mentionnées ci-après sont modifiés comme suit:

1. Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la péréquation financière et la compensation des charges²

Art. 3, al. 3, 2^e et 3^e phrases

³ ... En ce qui concerne la fortune des personnes physiques, il ne tient compte que de l'accroissement de celle-ci. En ce qui concerne les bénéfices des personnes morales, il prend en considération le fait que leur exploitabilité fiscale diffère de celle des revenus et de la fortune des personnes physiques; à cet effet, il distingue notamment les bénéfices visés à l'art. 24b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)³ des autres bénéfices.

Art. 23a Dispositions transitoires concernant la modification du ...

¹ Pour les cinq premières années suivant l'entrée en vigueur de la modification du ..., le Conseil fédéral continue de prendre en compte le statut fiscal particulier des personnes morales visées à l'art. 28, al. 2 à 4, LHID⁴ de l'ancien droit. Pendant cette période, les bénéfices déterminants au sens de l'art. 3, al. 3, de la présente loi sont calculés conformément à la version valable jusqu'à l'entrée en vigueur de la pré-

¹ FF 2018 ...

² RS 613.2

³ RS 642.14

⁴ RO 1991 1256, 1998 669

sente modification. Sont utilisés les facteurs bêta de l'année de référence 2020. Les bénéfices pondérés par les facteurs bêta sont pris en compte dans le calcul du potentiel de ressources des années de référence correspondantes; à partir de la deuxième année suivant l'entrée en vigueur, le volume de ces bénéfices est réduit d'un cinquième chaque année.

² Ce mode de calcul est également utilisé si la personne morale a renoncé volontairement à son statut fiscal particulier après le 31 décembre 2016.

³ De la cinquième à la onzième année de référence suivant l'entrée en vigueur de ladite modification, le Conseil fédéral peut introduire des seuils et des plafonds pour les facteurs au moyen desquels les bénéfices des personnes morales sont pris en compte dans le calcul du potentiel de ressources au sens de l'art. 3, al. 3.

⁴ Durant ces années, la dotation minimale qui devrait être atteinte conformément à l'art. 6, al. 3, est régie par les ressources entrant en ligne de compte la quatrième année suivant l'entrée en vigueur partielle de ladite modification. À cette fin, la Confédération verse aux cantons concernés des contributions complémentaires s'élevant à 180 millions de francs par an.

2. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct⁵

Préambule

vu les art. 128 et 129 de la Constitution⁶,

Art. 18b, al. 1

¹ Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Art. 20, al. 1^{bis}

^{1bis} Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

⁵ RS 642.11

⁶ RS 101

Art. 20a, al. 1, let. b

¹ Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 20, al. 1, let. c:

- b. le produit du transfert d'une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la somme de la valeur nominale de la participation transférée et des apports, agios et versements supplémentaires visés à l'art. 20, al. 3; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.

Art. 58, al. 1, let. c, 2^e phrase

Abrogée

Art. 61a Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement

¹ Si le contribuable déclare des réserves latentes au début de l'assujettissement, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même, ces réserves ne sont pas soumises à l'impôt sur le bénéfice. Ne peuvent pas être déclarées les réserves latentes d'une société de capitaux ou d'une société coopérative provenant de la possession de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, ou d'une participation de 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société.

² Sont considérés comme début de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise suisse ou à un établissement stable situé en Suisse, la fin d'une exonération prévue par l'art. 56 ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective.

³ Les réserves latentes déclarées doivent être amorties annuellement au taux appliqué sur le plan fiscal à l'amortissement des valeurs patrimoniales concernées.

⁴ La plus-value créée par le contribuable lui-même qui est déclarée doit être amortie dans un délai de dix ans.

Art. 61b Imposition de réserves latentes à la fin de l'assujettissement

¹ Lorsque l'assujettissement prend fin, les réserves latentes qui n'ont pas été imposées et qui existent alors, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, sont imposées.

² Sont considérés comme fin de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de Suisse à une entreprise étrangère ou à un établissement stable situé à l'étranger, le passage à

une exonération prévue par l'art. 56 ainsi que le transfert à l'étranger du siège ou du lieu de l'administration effective.

Art. 196, al. 1 et 1^{bis}

¹ Les cantons versent à la Confédération 78,8 % des impôts encaissés, des amendes infligées pour soustraction fiscale ou violation de règles de procédure ainsi que des intérêts qu'ils ont perçus.

^{1bis} Ils tiennent compte de manière appropriée des conséquences pour les communes de l'abrogation des art. 28, al. 2 à 5, et 29, al. 2, let. b, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes⁷.

3. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes⁸

Titre

Ne concerne que le texte allemand.

Art. 7, al. 1, 3^e et 4^e phrases

... Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Les cantons peuvent prévoir une imposition plus élevée.

Art. 7a, al. 1, let. b

¹ Sont également considérés comme rendement de la fortune au sens de l'art. 7, al. 1:

⁷ RO 1996 1256, 1998 669
⁸ RS 642.14

- b. le produit du transfert d'une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la somme de la valeur nominale de la participation transférée et des apports, agios et versements supplémentaires visés à l'art. 7b; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.

Art. 8, al. 2^{quinties}

²quinties Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Les cantons peuvent prévoir une imposition plus élevée. L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins.

Art. 8a Revenus provenant de brevets et de droits comparables en cas d'activité lucrative indépendante

Les art. 24a et 24b s'appliquent par analogie aux revenus provenant de brevets et de droits comparables en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 10a Déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante

L'art. 25a s'applique par analogie à la déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 14, al. 3, 2^e phrase

³ ... Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a.

Art. 24, al. 3^{bis}, 1^{re} phrase, et 3^{quater}, 2^e phrase

^{3bis} Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation à une société du même groupe sise à l'étranger, l'imposition de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de la participation est différée. ...

^{3quater} ... Le transfert à une société fille suisse au sens de l'al. 3, let. d, est réservé.

Art. 24a Brevets et droits comparables: définitions

¹ Sont réputés brevets:

- a. les brevets au sens de la Convention du 5 octobre 1973 sur le brevet européen dans sa version révisée du 29 novembre 2000⁹ désignant la Suisse;
- b. les brevets au sens de la loi du 25 juin 1954 sur les brevets¹⁰;
- c. les brevets étrangers correspondant aux brevets visés à la let. a ou b.

² Sont réputés droits comparables:

- a. les certificats complémentaires de protection au sens de la loi du 25 juin 1954 sur les brevets et la prolongation de leur durée;
- b. les topographies protégées en vertu de la loi du 9 octobre 1992 sur les topographies¹¹;
- c. les variétés végétales protégées en vertu de la loi du 20 mars 1975 sur la protection des obtentions végétales¹²;
- d. les données protégées en vertu de la loi du 15 décembre 2000 sur les produits thérapeutiques¹³;
- e. les rapports protégés en vertu d'une disposition d'exécution de la loi du 29 avril 1998 sur l'agriculture¹⁴;
- f. les droits étrangers correspondant aux droits visés aux let. a à e.

Art. 24b Brevets et droits comparables: imposition

¹ Si le contribuable en fait la demande, le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est pris en compte dans le calcul du bénéfice net imposable en proportion des dépenses de recherche et de développement éligibles par rapport aux dépenses totales de recherche et de développement par brevet ou droit comparable (quotient Nexus) avec une réduction de 90 %. Les cantons peuvent prévoir une réduction moindre.

² Le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables qui sont inclus dans les produits est déterminé en soustrayant du bénéfice net de chacun de ces produits 6 % des coûts attribués à ces produits ainsi que la rémunération de la marque.

³ Lorsque le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est imposé pour la première fois de façon réduite, les dépenses de recherche et de développement qui ont déjà été prises en compte lors de périodes fiscales antérieures, ainsi qu'une éventuelle déduction au sens de l'art. 25a, sont ajoutées au bénéfice net imposable. Une réserve latente imposée doit être constituée dans la mesure du

⁹ RS 0.232.142.2

¹⁰ RS 232.14

¹¹ RS 231.2

¹² RS 232.16

¹³ RS 812.21 ; RO 2017 2745

¹⁴ RS 910.1

montant ajouté. Les cantons peuvent garantir cette imposition d'une autre manière dans un délai de cinq ans.

⁴ Le Conseil fédéral édicte des dispositions complémentaires, notamment:

- a. le calcul du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables imposable de façon réduite et, notamment, le quotient Nexus;
- b. l'application de la réglementation aux produits qui ne présentent que de faibles différences entre eux et se fondent sur les mêmes brevets et droits comparables;
- c. les obligations en matière de documentation;
- d. le début et la fin de l'imposition réduite, et
- e. le traitement des pertes provenant de brevets et de droits comparables.

Art. 24c Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement

¹ Si le contribuable déclare des réserves latentes au début de l'assujettissement, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même, ces réserves ne sont pas soumises à l'impôt sur le bénéfice. Ne peuvent pas être déclarées les réserves latentes d'une société de capitaux ou d'une société coopérative provenant de la possession de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, ou d'une participation de 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société.

² Sont considérés comme début de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise suisse ou à un établissement stable situé en Suisse, la fin d'une exonération visée à l'art. 23, al. 1, ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective.

³ Les réserves latentes déclarées doivent être amorties annuellement au taux appliqué sur le plan fiscal à l'amortissement des valeurs patrimoniales concernées.

⁴ La plus-value créée par le contribuable lui-même qui est déclarée doit être amortie dans un délai de dix ans.

Art. 24d Imposition de réserves latentes à la fin de l'assujettissement

¹ Lorsque l'assujettissement prend fin, les réserves latentes qui n'ont pas été imposées et qui existent alors, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, sont imposées.

² Sont considérés comme fin de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de Suisse à une entreprise étrangère ou à un établissement stable situé à l'étranger, le passage à une exonération visée à l'art. 23, al. 1, ainsi que le transfert à l'étranger du siège ou du lieu de l'administration effective.

Art. 25a Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

¹ Sur demande, les cantons peuvent autoriser la déduction des dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers, à raison d'un montant dépassant de 50 % au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial.

² Sont réputées recherche et développement la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation¹⁵.

³ Une déduction augmentée est admissible pour:

- a. les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35 % de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable;
- b. 80 % des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

⁴ Si le mandant des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre.

Art. 25b Limitation de la réduction fiscale

¹ La réduction fiscale totale fondée sur les art. 24b, al. 1 et 2, et 25a ne doit pas dépasser 70 % du bénéfice imposable avant compensation des pertes, à l'exclusion du rendement net des participations au sens de l'art. 28, al. 1 et 1^{bis}, et avant déduction des réductions effectuées.

² Les cantons peuvent prévoir une réduction moindre.

³ Ni les réductions fondées sur les art. 24b, al. 1 ou 2, ou 25a ni la réduction fiscale totale ne doivent entraîner de reports de pertes.

Art. 28, al. 2 à 5

Abrogés

Art. 29, al. 2, let. b, et 3

² Le capital propre imposable comprend:

- b. *abrogée*

³ Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux brevets et droits comparables visés à l'art. 24a.

¹⁵ RS 420.1

Art. 72y Adaptation des législations cantonales à la modification du ...

¹ Les cantons adaptent leur législation aux modifications des art. 7, al. 1, 3^e et 4^e phrases, 7a, al. 1, let. b, 8, al. 2^{quinquies}, 8a, 10a, 14, al. 3, 2^e phrase, 24, al. 3^{bis}, 1^{re} phrase, et 3^{quater}, 2^e phrase, 24a à 24d, 25a, 25b, 28, al. 2 à 5, 29, al. 2, let. b, et 3, et 78g à la date de la dernière mise en vigueur partielle de la modification du ...

² À partir de cette date, les dispositions énumérées à l'al. 1 sont directement applicables si le droit fiscal cantonal leur est contraire. En pareil cas, le gouvernement cantonal édicte les dispositions provisoires nécessaires.

³ Les cantons peuvent adapter plus tôt leur législation à l'art. 78g, al. 1 et 2.

Art. 78g Dispositions transitoires concernant la modification du ...

¹ Si des personnes morales ont été imposées sur la base de l'art. 28, al. 2 à 4, de l'ancien droit, les réserves latentes existant à la fin de cette imposition, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, doivent, lors de leur réalisation, être imposées séparément dans les cinq ans qui suivent, dans la mesure où elles n'ont pas été imposées jusqu'alors.

² Le montant des réserves latentes que le contribuable fait valoir, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même, est fixé par une décision de l'autorité de taxation.

³ Les amortissements de réserves latentes, y compris de la plus-value créée par le contribuable lui-même, qui ont été déclarées à la fin de l'imposition fondée sur l'art. 28, al. 2 à 4, de l'ancien droit sont pris en compte dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale visée à l'art. 25b.

4. Loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions¹⁶

Art. 2, al. 1, let. g

¹ Le Conseil fédéral peut en particulier:

- g. déterminer à quelles conditions un établissement stable d'une entreprise étrangère qui est situé en Suisse et est soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux peut demander une imputation forfaitaire d'impôt pour les revenus provenant de pays tiers soumis à des impôts non récupérables.

¹⁶ RS 672.2

5. Loi du 24 mars 2006 sur les allocations familiales¹⁷

Art. 5, al. 1 et 2

¹ L'allocation pour enfant s'élève à 230 francs par mois au minimum.

² L'allocation de formation professionnelle s'élève à 280 francs par mois au minimum.

II

¹ La présente loi est sujette au référendum.

² Les art. 72y, al. 3, et 78g, al. 1 et 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes¹⁸ entrent en vigueur le lendemain du jour:

- a. auquel il est établi qu'aucun référendum n'a abouti contre la loi, ou
- b. auquel la loi a été acceptée par le peuple.

³ Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur des autres dispositions.

¹⁷ RS 836.2

¹⁸ RS 642.14

Annexe 2 : Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFCC)



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

[Signature]

[QR Code]

Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFCC)

Modification du

*Le Conseil fédéral
arrête:*

I

1. L'ordonnance du 7 novembre 2007 sur la péréquation financière et la compensation des charges¹ est modifiée comme suit:

Art. 1, al. 1, let. d et e

¹ Le potentiel de ressources des cantons figure à l'annexe 1. Le potentiel de ressources d'un canton est basé sur son assiette fiscale agrégée. Celle-ci est égale à la somme:

- d. des bénéfices déterminants des personnes morales;
- e. *abrogée*

*Section 5 (art. 15 et 16)
Abrogée*

*Section 6 (art. 17 à 20)
Abrogée*

RS

¹ RS 613.21

2017-.....

1

Titre précédant l'art. 20a

Section 6a: Bénéfices déterminants des personnes morales comprenant les bénéfices provenant de brevets

Art. 20a Base de calcul applicable aux personnes morales

¹ Le calcul du bénéfice déterminant des personnes morales se fonde sur le bénéfice net imposable au sens de l'art. 58 LIFD², déduction faite du rendement net des participations au sens de la LIFD.

² Les bénéfices provenant de brevets et de droits comparables au sens de l'art. 24b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)³ sont pondérés par le facteur zêta-2 et ajoutés aux bénéfices ordinaires.

³ Lorsque la somme des bénéfices au sens de l'al. 2 dépasse les 30 % du bénéfice réduit en vertu de l'al. 1, le bénéfice déterminant d'une personne morale est égal à cette somme multipliée par le facteur zêta-1. Dans les autres cas, il est égal aux 30 % du bénéfice réduit multiplié par le facteur zêta-1.

⁴ Lorsque le résultat du calcul est négatif, le bénéfice déterminant est nul.

Art. 20b Calcul des facteurs zêta-1 et zêta-2

¹ Le facteur zêta-1 correspond au rapport entre l'exploitation fiscale du bénéfice des personnes morales et l'exploitation fiscale des revenus et de la fortune des personnes physiques. Le calcul se fonde sur la moyenne de ces rapports des six dernières années de calcul disponibles. Le calcul est déterminé à l'annexe 6a.

² Le facteur zêta-2 correspond à l'exploitation moyenne des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables au sens de l'art. 24b LHID⁴. Le calcul se fonde sur les réductions appliquées par les cantons durant la dernière année de calcul disponible. Le calcul est déterminé à l'annexe 6a.

Art. 20c Base de calcul applicable aux cantons

Les bénéfices déterminants des personnes morales d'un canton figurent à l'annexe 6a. Ils résultent de l'addition des bénéfices déterminants des personnes morales assujetties dans le canton.

Section 1 (art. 51 à 54)

Abrogée

Art. 55

² RS 642.11

³ RS 642.14

⁴ RS 642.14

Abrogé

Art. 56, al. 1 à 3

Abrogés

Section 3 (art. 57)

Abrogée

Titre précédant l'art. 57a

Section 3a: Dispositions transitoires concernant la modification du...

Art. 57a Calcul du potentiel de ressources

¹ Pour les années de calcul précédant 2020, sont applicables les dispositions des sections 5 et 6 et, pour les années de calcul à compter de 2020, les dispositions de la section 6a.

Art. 57b Maintien des facteurs bêta

¹ Pour les années de calcul 2020 à 2024, les sociétés ayant perdu leur statut fiscal spécial se voient appliquer les facteurs bêta définis à l'art. 23a, al. 1, PFCC, en ce qui concerne la part des bénéfices au sens de l'art. 17, let. b, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2025. Cela vaut également, en ce qui concerne les sociétés qui ont renoncé à leur statut fiscal spécial, pour les années de calcul 2017 à 2024.

² Les bénéfices qui ne font plus l'objet de la pondération par les facteurs bêta en raison de la réduction du volume en vertu de l'art. 23a, al. 1, PFCC sont multipliés, en vertu de l'art. 20a, par le facteur zêta-1 ou par le facteur zêta-2.

³ Lorsque le bénéfice déterminant calculé selon les al. 1 et 2 est inférieur aux 30 % du bénéfice réduit en vertu de l'art. 20a, al. 1, puis multiplié par le facteur zêta-1, on utilise ce produit en guise de bénéfice déterminant.

⁴ Les facteurs bêta pour l'année de référence 2020 figurent à l'annexe 6a.

Art. 57c Collecte des données nécessaires au maintien des facteurs bêta

¹ Les cantons identifient les personnes morales auxquelles les facteurs bêta continuent d'être appliqués en vertu de l'art. 57b.

² En ce qui concerne les bénéfices de ces personnes morales, le calcul de la part des bénéfices selon l'art. 57b, al. 1, multiplié par le facteur bêta correspondant s'effectue sur la base de la moyenne pondérée des trois dernières années en tant que personne morale jouissant d'un statut fiscal spécial.

³ Lorsqu'une personne morale fusionne avec une personne morale sans statut fiscal spécial, la pondération selon l'art. 57b est prise en compte proportionnellement. En cas de scission, les bénéfices des deux sociétés sont pondérés selon l'art. 57b.

Art. 57d Détermination des facteurs zêta-1 et zêta-2

¹ Si les données de six années de calcul ne sont pas disponibles pour calculer le facteur zêta-1 conformément à l'art. 20b, al. 1, le facteur zêta-1 est calculé sur la base des données des années de calcul disponibles.

² Pour les années de calcul 2020 à 2024:

- a. le facteur zêta-1 est compris entre 25 et 35 %;
- b. le facteur zêta-2 s'élève à ... %.

Titre précédant l'art. 57e

Section 3b: Contributions complémentaires*Art. 57e* Base de calcul

¹ Les contributions complémentaires versées en vertu de l'art. 23a, al. 3, PFCC se calculent sur la base des montants des recettes fiscales standardisées de l'année de référence 2023, auxquelles s'ajoutent les montants issus de la péréquation des ressources de l'année de référence concernée.

² Les contributions sont réparties entre les cantons à faible potentiel de ressources, de telle sorte que tous les cantons qui touchent des contributions affichent le même montant de recettes fiscales standardisées après la péréquation des ressources.

Art. 57f Prise en compte des contributions complémentaires

Les contributions complémentaires n'est pas une composante de la part de la Confédération à la péréquation des ressources au sens de l'art. 4 PFCC.

II

¹ Les annexes 5 et 6 sont abrogées.

² La présente ordonnance est complétée par l'annexe 6a ci-jointe.

III

¹ La présente modification entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024, sous réserve des al. 2 et 3.

² Les art. 57a à 57c ainsi que l'abrogation des art. 51 à 53, 55, 56, al. 1 à 3, et 57 entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

³ Les sections 5 et 6 ainsi que les annexes 5 et 6 sont abrogées le 31 décembre 2025.

xx. Xxxxx 201x

Au nom du Conseil fédéral suisse

La présidente de la Confédération,
Xx Xx
Le chancelier de la Confédération,
Xx Xx

Consultation

Annexe 6a
(Art. 20b et 20c)

Bénéfices déterminants des personnes morales

1. Définition des variables et des paramètres

Les facteurs zêta servent à pondérer les bénéfices des personnes morales dans le potentiel de ressources en fonction de l'exploitation de leur potentiel fiscal. Une distinction est faite entre les bénéfices soumis à l'imposition ordinaire, qui sont pondérés par le facteur zêta-1, et les bénéfices provenant de brevets et de droits comparables (bénéfices éligibles à la patent box), qui bénéficient d'une imposition réduite et sont donc pondérés en plus par le facteur zêta-2.

MG_K	Bénéfices déterminants d'un canton k
ME_{CH}	Revenus et fortunes déterminants, total
ζ_1	Rapport entre l'exploitation fiscale des bénéfices des personnes morales et l'exploitation fiscale des revenus et de la fortune des personnes physiques
ζ_2	Part imposable moyenne des bénéfices éligibles à la patent box après réduction (statutaire)
ZK_K	Assiette des bénéfices des personnes morales du canton k
ZK_{CH}	Assiette des bénéfices des personnes morales, total
$T_{g,CH}$	Recettes de l'impôt sur le bénéfice des cantons et des communes (y c. part des cantons à l'impôt fédéral direct)
$T_{e,CH}$	Recettes des impôts sur le revenu, des impôts à la source et des impôts sur la fortune des cantons et des communes (y c. part des cantons à l'impôt fédéral direct)
BG_K	Bénéfices éligibles à la patent box des personnes morales du canton k
BG_{CH}	Bénéfices éligibles à la patent box, total
OG_{CH}	Bénéfices ordinaires, total
ω_k	Réduction dans le cadre du calcul du bénéfice imposable en vertu de l'art. 24b LHID ⁵ admise par le canton k

2. Calcul des facteurs zêta

Les bénéfices déterminants des personnes physiques d'un canton se calculent en multipliant l'assiette fiscale par le facteur zêta-1:

$$MG_K = \zeta_1 \cdot ZK_K$$

⁵ RS 642.14

⁶

Le facteur zêta-1 est le rapport entre l'exploitation fiscale des bénéfices des personnes morales et l'exploitation fiscale des revenus et de la fortune des personnes physiques:

$$\zeta_1 = \frac{\frac{T_{g,CH}}{ZK_{CH}}}{\frac{T_{e,CH}}{ME_{CH}}}$$

Le facteur zêta-1 est calculé chaque année et se fonde sur les six dernières années de calcul disponibles.

L'assiette des bénéfices des personnes morales se calcule en additionnant les bénéfices éligibles à la patent box et les autres bénéfices:

$$ZK_{CH} = \zeta_2 \cdot BG_{CH} + OG_{CH}$$

Le facteur zêta-2 est calculé chaque année et se fonde sur l'exploitation moyenne des bénéfices éligibles à la patent box des dernières années de calcul disponibles:

$$\zeta_2 = \frac{\sum_{k=1}^{26} ((1 - \omega_k) \cdot BG_k)}{BG_{CH}}$$

3. Facteurs zêta pour l'année de référence 2024

ζ_1	--
ζ_2	--

4. Facteurs bêta pour l'année de référence 2020

	Facteur de base β^*	Facteur de majoration	Facteur β
Sociétés holding
Sociétés de domicile
Sociétés mixtes

5. Valeurs cantonales pour l'année de référence 2024

...

...

Annexe 3 : Ordonnance relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

[Signature]

[QR Code]

Ordonnance

relative à l'imposition réduite des bénéfices provenant de brevets et de droits comparables

du ...

Le Conseil fédéral suisse,

vu l'art. 24b, al. 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)¹,

arrête:

Art. 1 Début et fin

¹ L'imposition réduite du bénéfice provenant d'un brevet ou d'un droit comparable peut être demandée à compter de la délivrance de ce dernier.

² Elle se termine au plus tard à la fin de la période fiscale au cours de laquelle le brevet ou le droit comparable s'éteint.

³ Une annulation avec effet rétroactif de la protection du brevet ou du droit comparable n'a aucune influence sur l'imposition opérée lors des périodes fiscales précédentes.

Art. 2 Principe de calcul

Le bénéfice net imposable à taux réduit est déterminé en multipliant le bénéfice net avant charge d'impôt provenant de chaque brevet ou droit comparable par le quotient Nexus correspondant (art. 4) et en additionnant les résultats de ces multiplications.

RS

¹ RS 642.14

2017-.....

1

Art. 3 Calcul applicable lorsque des brevets et droits comparables sont inclus dans des produits

¹ Si des brevets et droits comparables sont inclus dans un produit, le bénéfice net imposable à taux réduit provenant de ces droits est déterminé sur la base du bénéfice net avant charge d'impôt provenant du produit. Ce bénéfice net est en plus diminué de:

- a. 6 % des coûts attribués au produit;
- b. la rémunération de la marque.

² Le résultat du calcul est multiplié par le quotient Nexus correspondant.

³ S'il n'est pas possible de constater le bénéfice net par produit, les résultats suivants sont déduits du bénéfice net imposable total avant charge d'impôt avant le calcul visé aux al. 1 et 2:

- a. le résultat financier;
- b. le résultat immobilier;
- c. le résultat des participations;
- d. les autres résultats qui ne sont pas imputables à un produit incluant un brevet ou un droit comparable.

⁴ Le bénéfice net résiduel au sens de l'al. 3 est réparti proportionnellement sur les produits incluant un brevet ou un droit comparable.

Art. 4 Quotient Nexus

¹ Le quotient Nexus est de 100 % au maximum. Il se calcule par produit et par période fiscale selon la formule suivante:

$$\frac{(a + b) \cdot 130 \%}{a + b + c + d}$$

- a = total des dépenses imputables au brevet, au droit comparable ou au produit déjà engagées pour les travaux de recherche et de développement que le contribuable a effectués lui-même en Suisse;
- b = total des dépenses imputables au brevet, au droit comparable ou au produit déjà engagées par le contribuable pour les travaux de recherche et de développement que des sociétés du groupe au sens de l'art. 963 du code des obligations (CO)² ont effectués en Suisse ou que des tiers indépendants ont effectués en Suisse ou à l'étranger;
- c = total des dépenses déjà engagées pour l'acquisition des brevets et droits comparables qui sont inclus dans un produit;

² RS 220

- d = total des dépenses imputables au brevet, au droit comparable ou au produit déjà engagées par le contribuable pour les travaux de recherche et de développement que des sociétés du groupe au sens de l'art. 963 CO, des entreprises ou des établissements stables ont effectués à l'étranger;
- 130 % = facteur de compensation des dépenses de recherche et de développement effectivement engagées à l'étranger auprès de sociétés du groupe au sens de l'art. 963 CO, d'entreprises ou d'établissements stables.

² Sont prises en compte en tant que dépenses déjà engagées les dépenses de la période fiscale en cours et des dix périodes fiscales précédentes.

³ Les dépenses d'intérêts et de loyer et les dépenses immobilières ne sont pas prises en compte.

Art. 5 Pertes

¹ Si le calcul visé aux art. 2 à 4 se solde par une perte, l'imposition réduite est supprimée.

² S'il y a une perte déjà avant l'application du quotient Nexus ou, dans le cas de produits, déjà avant l'application de l'art. 3, al. 1, l'imposition réduite est supprimée dans la mesure de cette perte au cours des périodes fiscales suivantes.

Art. 6 Adjonction, lors de la première imposition réduite, des dépenses de recherche et de développement déjà engagées

¹ Lors de la première imposition réduite au sens de l'art. 24b, al. 3, LHID, les dépenses de recherche et de développement prises en compte lors de la période fiscale en cours et des dix périodes fiscales précédentes sont ajoutées. Les dépenses de recherche et de développement qui ne sont pas directement imputables aux brevets, aux droits comparables ou aux produits, notamment les dépenses consacrées à la recherche fondamentale, sont réparties proportionnellement sur les brevets, les droits comparables ou les produits.

² Les dépenses d'intérêts et de loyer et les dépenses immobilières ne sont pas prises en compte.

Art. 7 Obligations en matière de documentation

¹ Pour prouver le droit à une imposition réduite, le contribuable doit documenter les dépenses de recherche et de développement et le bénéfice net y afférent. Ce faisant, il doit notamment répartir les dépenses de recherche et de développement et le bénéfice net sur les différents brevets et droits comparables. L'autorité fiscale peut réclamer cette documentation.

² Si un contribuable apporte la preuve qu'une répartition des dépenses de recherche et de développement et du bénéfice net y afférent sur les différents brevets et droits comparables n'est pas judicieuse, il peut effectuer cette répartition sur les différents produits.

Art. 8 Obligations en matière de documentation en cas d'absence d'attribution

¹ Si, lors de la première imposition réduite, les dépenses de recherche et de développement engagées pendant les périodes fiscales précédentes ne peuvent pas être attribuées aux différents brevets, droits comparables ou produits, la totalité des dépenses de recherche et de développement de la période fiscale en cours et des quatre périodes fiscales précédentes est prise en compte pour le calcul du quotient Nexus.

² Ce calcul doit être conservé pour les trois périodes fiscales suivantes. Les dépenses de recherche et de développement attribuées aux différents brevets, droits comparables ou produits sont ensuite prises en compte dans le calcul à partir de la période fiscale de la première imposition réduite.

Art. 9 Calcul fondé sur les familles de produits

¹ Lorsque les produits ne présentent que de faibles différences entre eux et se fondent sur les mêmes brevets et droits comparables (familles de produits), l'autorité fiscale peut, sur demande du contribuable, autoriser ce dernier à effectuer le calcul visé à l'art. 3 par famille de produits.

² Le calcul fondé sur les familles de produits doit être conservé pour toute la durée des brevets et droits comparables sur lesquels se fondent les produits.

Art. 10 Entrée en vigueur

La présente ordonnance entre en vigueur le 1^{er} janvier xxxx.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard

Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr